

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO ANTÔNIO DOS SANTOS GOMES**

**AS MUDANÇAS PATRIMONIAIS OCORRIDAS COM A PUBLICAÇÃO DO PLANO  
DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO, COM BASE NAS NBC T SP 16:  
UM ESTUDO DE CASO NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DA AMESC**

**CRICIÚMA**

**2013**

**JOÃO ANTÔNIO DOS SANTOS GOMES**

**AS MUDANÇAS PATRIMONIAIS OCORRIDAS COM A PUBLICAÇÃO DO PLANO  
DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO, COM BASE NAS NBC T SP 16:  
UM ESTUDO DE CASO NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DA AMESC**

Trabalho, apresentado na disciplina de TCC, no  
curso de Ciências Contábeis da Universidade  
do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Jonas Scremin Brolese

**CRICIÚMA**

**2013**

**JOÃO ANTÔNIO DOS SANTOS GOMES**

**AS MUDANÇAS PATRIMONIAIS OCORRIDAS COM A PUBLICAÇÃO DO PLANO  
DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO, COM BASE NAS NBC T SP 16:  
UM ESTUDO DE CASO NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DA AMESC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma, 02 de Dezembro de 2013.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profº. Jonas Scremin Brolese - Especialista - (UNESC) - Orientador

---

Profº. Everton Perin - Especialista - (UNESC) - Examinador 1

---

Profº. Marluci Bitencourt - Especialista - (UNESC) - Examinador 2

**Dedico este trabalho especialmente a minha  
mãe Teresinha Cardoso dos Santos Gomes  
e meu pai Enor Colares Gomes que me  
educaram e fizeram de mim o que sou hoje.**

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer aqui, as pessoas que de alguma forma me ajudaram a conquistar mais esta vitória em minha vida.

Agradeço a minha mãe e meu pai pela força e carinho que me deram durante toda minha vida, me ensinando a nunca desistir, mesmo nos momentos mais difíceis.

Aos meus irmãos Joari dos Santos Gomes e Luiz Paulo dos Santos Gomes pela força que me deram e pelos irmãos maravilhosos que sempre foram para mim.

Aos pais de minha namorada Joacir João Gava e Nair Pavei Gava pela forma que me acolheram em sua casa, e pelo carinho a mim dedicado.

Aos colegas e professores que estiveram junto comigo nos melhores e piores momentos nestes 5 anos de vida acadêmica.

Aos colegas de trabalho e em especial ao Jan Vitor Antunes e Tiago Rosso pelos dias de folga concedidos para a conclusão do trabalho.

Ao professor, amigo e orientador Jonas Scremin Brolese pela dedicação, apoio e suporte para alcançar mais este objetivo em minha formação.

A minha namorada Camila Pavei Gava pelo apoio e toda atenção que me deu nesse momento difícil.

E por fim agradeço a Deus por tudo que já proporcionou em minha vida.

**“Qual é, de fato, o nosso papel como profissional de Contabilidade no setor público? Entendo que nosso papel é instrumentalizar e promover o controle social.”**

**Francisco Ribeiro**

## RESUMO

GOMES, João Antonio dos Santos. **As mudanças patrimoniais ocorridas com a publicação do Plano de Contas aplicado ao Setor Público, com base nas NBC T SP 16**: um estudo de caso nas prefeituras municipais da AMESC. 2013. 107 f. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

No Brasil a contabilidade aplicada ao setor público, passa por um momento único em sua história, onde sua prática foi normatizada e o país encontra-se em processo de adesão às suas exigências. Dentre as principais mudanças ocorridas no setor público, está o resgate da essência contábil, passando a adotar os princípios contábeis, além da retomada do enfoque patrimonial. Com a adoção dos procedimentos indicados pelas normas, será possível evidenciar de maneira correta o patrimônio público, além de gerar informações úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores, de modo a aprimorar a qualidade da gestão dos recursos públicos. Diante disso, o presente estudo tem por objetivo identificar as principais mudanças patrimoniais ocorridas com o advento do PCASP e estabelecidas pela NBC T SP 16, além de verificar como os setores de patrimônio e contabilidade estão se preparando para estas mudanças. A metodologia utilizada para atingir o objetivo proposto, foi uma pesquisa com característica exploratória, em relação aos procedimentos foi bibliográfica e levantamento ou *survey*, e a abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa e quantitativa. Os resultados encontrados demonstram que nenhuma das prefeituras aderiu por completo às práticas introduzidas pelas normas, sendo que estas foram publicadas em 2008 e passarão a ser cobradas a partir do final de 2014. Assim conclui-se que as NBC T SP 16 trarão benefícios para a administração pública em geral, contudo de nada adiantará as normas, enquanto os gestores, os contabilistas, os responsáveis pela guarda patrimonial, a população e os órgãos fiscalizadores não exigirem o cumprimento desta.

**Palavras-chave:** Patrimônio público. Contabilidade. Setor público. PCASP. NBC T SP 16.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 01 - Estrutura do Plano de Contas .....	38
Figura 02 - Municípios pertencentes à região da AMESC.....	46



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Contabilidade: Faixa etária .....	47
Gráfico 02 - Contabilidade: Sexo.....	48
Gráfico 03 - Contabilidade: Municípios respondentes .....	49
Gráfico 04 - Contabilidade: Experiência na área .....	50
Gráfico 05 - Contabilidade: Tipos de cargo .....	51
Gráfico 06 - Contabilidade: Formação profissional.....	52
Gráfico 07 - Contabilidade: Último curso efetuado .....	53
Gráfico 08 - Contabilidade: Ano de conclusão do curso (Graduação).....	54
Gráfico 09 - Contabilidade: Ano de conclusão do curso (Pós-Graduação) .....	54
Gráfico 10 - Contabilidade: Preparação para a implantação das normas .....	56
Gráfico 11 - Contabilidade: Forma de preparo para as normas .....	57
Gráfico 12 - Contabilidade: Dificuldades encontradas para o advento das normas ..	58
Gráfico 13 - Contabilidade: Adequação do software contábil .....	59
Gráfico 14 - Contabilidade: Demonstração para adequação do software .....	60
Gráfico 15 - Contabilidade: Nível de conhecimento em relação às NBC T 16 .....	61
Gráfico 16 - Contabilidade: Adoção das normas .....	64
Gráfico 17 - Contabilidade: Subsistemas Contábeis .....	65
Gráfico 18 - Contabilidade: Registro das despesas públicas .....	66
Gráfico 19 - Contabilidade: Registro de perda de valor do software contábil .....	67
Gráfico 20 - Contabilidade: Regime adotado para o registro das receitas .....	69
Gráfico 21 - Contabilidade: Registro de depreciação para bens em uso .....	70
Gráfico 22 - Contabilidade: Registro contábil (Princípio da imparcialidade).....	71
Gráfico 23 - Contabilidade: Objeto de estudo da contabilidade pública .....	72
Gráfico 24 - Patrimônio: Faixa etária .....	76
Gráfico 25 - Patrimônio: Sexo .....	77
Gráfico 26 - Patrimônio: Municípios respondentes.....	77
Gráfico 27 - Patrimônio: Experiência na área.....	78
Gráfico 28 - Patrimônio: Tipo de cargo.....	79
Gráfico 29 - Patrimônio: Grau de instrução .....	80
Gráfico 30 - Patrimônio: Qual curso de ensino superior realizado .....	81
Gráfico 31 - Patrimônio: Outros cursos realizados na área .....	81

Gráfico 32 - Patrimônio: Outros cursos realizados na área 2 .....	82
Gráfico 33 - Patrimônio: Preparação para a implantação das normas .....	83
Gráfico 34 - Patrimônio: Levantamentos dos bens físicos pertencentes à entidade .	84
Gráfico 35 - Patrimônio: Nível de conhecimento sobre os registros dos bens .....	85
Gráfico 36 - Patrimônio: Objeto de estudos da CASP .....	86
Gráfico 37 - Patrimônio: O que é ativo imobilizado .....	87
Gráfico 38 - Patrimônio: Registro de perda de valor por depreciação.....	88
Gráfico 39 - Patrimônio: Bens registrados inexistentes.....	89
Gráfico 40 - Patrimônio: Registro de perda de valor por amortização.....	90
Gráfico 41 - Patrimônio: Itens que não depreciam .....	91
Gráfico 42 - Patrimônio: Início do registro de perda .....	92
Gráfico 43 - Patrimônio: Tempo de vida útil estimado.....	93
Gráfico 44 - Patrimônio: Bens usados que nunca foram depreciados.....	94

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Valor residual .....	30
Quadro 02 - Depreciação pelo método das quotas constantes.....	32
Quadro 03 - Depreciação pelo método das unidades produzidas.....	34
Quadro 04 - Depreciação pelo método da soma dos dígitos dos anos .....	35
Quadro 05 - Modelo resumido do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público .....	40

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMESC - Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CNM - Confederação Nacional de Municípios

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBCASP - Normas Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público

NBC T SP - Normas Brasileira de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público

PCAPS - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>15</b>
2.1 CONTABILIDADE.....	15
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	16
2.3 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	18
<b>2.2.1 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....</b>	<b>21</b>
<b>2.2.2 NBC T 16.5 – Registro Contábil .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.3 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.....</b>	<b>28</b>
2.4 PLANO DE CONTAS.....	35
<b>2.3.1 Conceito de Plano de Contas .....</b>	<b>36</b>
<b>2.3.2 Objetivo do Plano de Contas .....</b>	<b>36</b>
2.5 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO .....	36
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>43</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	43
3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	44
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>45</b>
4.1 ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO EXTREMO SUL CATARINENSE – AMESC .....	45
4.2 QUESTIONÁRIO APLICADO AO CONTABILISTA .....	46
<b>4.2.1 Perfil do profissional .....</b>	<b>47</b>
4.2.1.1 Faixa etária e sexo .....	47
4.2.1.2 Município que atua .....	49
4.2.1.3 Experiência na área e tipo de cargo .....	49
4.2.1.4 Formação profissional .....	52
4.2.1.5 Último curso de nível superior concluído na área e seu ano de conclusão ..	53
<b>4.2.2 Conhecimentos Gerais sobre as Normas .....</b>	<b>55</b>
4.2.2.1 Preparação para a implantação das Normas .....	56
4.2.2.2 Forma de preparo .....	57
4.2.2.3 Maior dificuldade encontrada com o advento das normas.....	58

4.2.2.4 Adequação do <i>software</i> contábil.....	59
4.2.2.5 Meio utilizado para demonstrar a adequação do <i>software</i> contábil .....	60
4.2.2.6 Nível de conhecimento sobre as normas:.....	61
<b>1.3.1 Conhecimentos Específicos .....</b>	<b>62</b>
4.3.1.1 Adoção das práticas orientadas pelas NBCASP .....	63
4.3.1.2 Sistemas contábeis.....	64
4.3.1.3 Registro das despesas públicas .....	66
4.3.1.4 Registro de perda de valor ( <i>software</i> contábil) .....	67
4.3.1.5 Regime contábil para as receitas públicas .....	68
4.3.1.6 Registro de depreciação de bens usados.....	70
4.3.1.7 Registro contábil (Imparcialidade) .....	71
4.3.1.8 Objeto de estudo da contabilidade pública .....	72
4.3.1.9 Opinião do profissional sobre os benefícios trazidos pelas NBC T SP .....	73
4.4 QUESTIONÁRIO APLICADO AO RESPONSÁVEL PELO PATRIMÔNIO .....	75
<b>4.4.1 Perfil do profissional .....</b>	<b>75</b>
4.4.1.1 Faixa etária e sexo .....	76
4.4.1.2 Município que atua .....	77
4.4.1.3 Experiência na área e tipo de cargo .....	78
4.4.1.4 Grau de instrução .....	80
4.4.1.5 Curso de ensino superior.....	80
4.4.1.6 Outro curso relacionado à área .....	81
4.4.1.7 Curso realizado na área .....	82
<b>4.4.2 Conhecimentos Gerais sobre as Normas .....</b>	<b>83</b>
4.4.2.1 Preparo para a implantação das NBC T SP 16 .....	83
4.4.2.2 Levantamentos dos bens físicos da entidade pública.....	84
4.4.2.3 Nível de conhecimento sobre os registros dos bens .....	85
4.4.2.4 O objeto de estudo da contabilidade pública .....	85
<b>1.4.3 Conhecimentos Específicos .....</b>	<b>86</b>
4.4.3.1 Ativo imobilizado.....	87
4.4.3.2 Registro de perda de valor por depreciação.....	88
4.4.3.3 Bem inexistentes registrados na contabilidade.....	89
4.4.3.4 Registro de perda de valor por amortização.....	90
4.4.3.5 Itens do patrimônio que não se depreciam .....	91
4.4.3.6 Início do registro de perda .....	91

4.4.3.7 Tempo estimado de vida útil com base na taxa de depreciação .....	92
4.4.3.8 Bens usados que nunca passaram pelo processo da depreciação .....	93
4.4.3.9 Opinião do profissional sobre os benefícios trazidos pelas normas .....	95
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>96</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	96
5.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS .....	98
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>100</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo será abordado, o tema sobre as mudanças trazidas pela adoção do Plano de Contas Nacional aplicado ao Setor Público, bem como o problema da presente pesquisa. Em seguida, serão identificados os objetivos. Por fim será exposta a justificativa do trabalho.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Em virtude da crescente expansão do mercado brasileiro pelo mundo, surgiu a necessidade de aproximar a contabilidade brasileira com a mundial, visando aperfeiçoar os procedimentos, e adequar-se ao padrão internacional, facilitando o entendimento e a análise das demonstrações e informações registradas pelas empresas. Esta convergência aos padrões internacionais teve início com a Lei 11.638/07 voltada às entidades privadas, e posteriormente foi introduzida também no setor público.

Em razão da adoção das normas, o setor público brasileiro vem sofrendo forte transformação, convergindo aos padrões internacionais, estabelecidos pelas IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) que serviram como base para que o Conselho Federal de Contabilidade editasse e publicasse as NBC T SP 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público).

A edição da NBC T SP 16 trouxe a contabilidade pública a retomada do foco da ciência contábil, o patrimônio público, deixando de lado o pensamento contemporâneo de apenas controlar o orçamento e o financeiro, mas não menos importante. Conforme afirma Quintana et. al. (2001, p.127),

ao longo da história brasileira, percebe-se a ênfase do setor público no controle orçamentário e financeiro, ficando a gestão patrimonial pouco valorizada. Contudo, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e mais recentemente com a edição das NBCASP, a visão mudou, passando o patrimônio a ter importante destaque na Administração Pública.

Com esta nova diretriz baseada no patrimônio, houve a necessidade de harmonizar o plano de contas entre as esferas governamental, federal, estadual e municipal, criando um Plano de Contas Único. Este plano de contas possui 7 níveis



padrões, que serão utilizados por todas as esferas governamentais, sendo que a partir deste nível o plano de contas se torna flexível, para que os entes públicos consigam criar suas contas de acordo com a sua necessidade.

O PCASP é peça chave na contabilidade, uma vez que o mesmo serve de base para as demonstrações contábeis e para emissão de relatórios contábeis e gerenciais, confirmando cada vez mais a importância deste, na padronização da contabilidade aplicada ao setor público.

Com o advento das normas internacionais, a contabilidade aplicada ao setor público, teve como uma das principais mudanças a retomada do enfoque patrimonial, passando a ser exigido do ente público o registro adequado dos fenômenos que afetam o patrimônio público, seguindo os procedimentos de acordo com as NBCASP, principalmente a NBC T SP 16.2 que conceitua o patrimônio, a NBC T SP 16.5 que trata do registro contábil em geral e por fim a NBC T SP 16.9 que demonstra o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

Embasado no tema acima descrito, o presente estudo busca verificar o andamento do processo de adoção das normas, visando a retomada do enfoque patrimonial, instituída pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público. Diante do exposto, levanta-se o seguinte problema: Como os setores de patrimônio e contabilidade estão se preparando para as mudanças patrimoniais ocorridas com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a partir da publicação das NBC T SP 16?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral dessa pesquisa consiste em identificar as principais mudanças patrimoniais com o advento do PCASP estabelecidas pela NBC T SP 16, e como os setores de patrimônio e contabilidade das prefeituras da AMESC estão se preparando para estas mudanças.

Para alcançar o objetivo geral traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as mudanças patrimoniais trazidas pelas NBC T SP;
- Identificar as mudanças na parte patrimonial do plano;

- Identificar os registros contábeis patrimoniais a partir da aplicação das Normas e do Plano de Contas;
- Avaliar como as prefeituras municipais da região da AMESC estão se preparando para a adesão as alterações patrimoniais e do plano de contas baseado nas NBC T SP.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A essencialidade do Plano de Contas para a contabilidade em geral é indiscutível, uma vez que o mesmo serve de base para as demonstrações contábeis. No setor público não é diferente, a criação de um Plano de Contas Único e bem estruturado resultará em informações organizadas de forma adequada, representando a real situação patrimonial da entidade.

Diante deste cenário de carência de informações, ferramentas e tecnologia, que surgiu a necessidade de convergir às normas brasileiras de contabilidade à padrões internacionais, num processo de aperfeiçoamento das práticas contábeis.

As modificações introduzidas pelas normas além de trazerem benefícios para a gestão governamental, proporcionando aos gestores públicos informações mais precisas e corretas para a tomada de decisão, também permitirão a consolidação das demonstrações contábeis entre as esferas governamentais, proporcionando uma análise mais veloz e eficaz sobre a situação do órgão público, de modo que a fiscalização e o controle sobre os mesmos se tornem mais eficientes e rigorosos. Também abrirão um leque de oportunidades para novos profissionais da área, já que a alteração no modo de execução das práticas contábeis no setor público, praticamente igualará o conhecimento de profissionais recém-formados aos profissionais que atuam na área há anos, trazendo como maior diferencial a leitura e a busca constante por atualização, resultando numa fase de transição e renovação dos profissionais da área.

Vale ressaltar também os benefícios que as mudanças trarão à sociedade em geral, visto que a disponibilidade e o entendimento das contas públicas estarão mais acessíveis, contribuindo para uma maior transparência, facilitando a cobrança

por parte da população e permitindo o atendimento da função social da contabilidade e, desse modo, instrumentalizando o controle social.

Assim, este trabalho justifica-se pela atualidade do assunto, uma vez que o momento é oportuno, sendo que a quantidade e a complexidade das modificações põe o assunto em pé de igualdade entre recém-formados e profissionais que já atuam na área, trazendo como principal diferencial a busca do conhecimento na literatura, fazendo com que o estudo sobre o referido tema, auxilie também na formação e especialização de outros profissionais do ramo, servindo como material de referência, uma vez que os materiais sobre o assunto são escassos.

Desse modo, a pesquisa visa mostrar os benefícios e a importância das modificações feitas no novo Plano de Contas aplicado ao Setor Público, com base nas alterações estabelecidas pelas NBC T 16, que aproximará a contabilidade pública nacional, facilitando o controle e a fiscalização sobre a utilização dos recursos públicos.

Cabe frisar que a pesquisa será realizada com base em material pedagógico e pesquisa de campo, tornando possível sua execução uma vez que as informações necessárias são de livre acesso ao público.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No Brasil a contabilidade pública, desde seu princípio em 1964, com a publicação da Lei nº 4.320/64 fora baseada no controle orçamentário. Com a adesão às Normas Internacionais passou a ter o enfoque patrimonial, resgatando a origem do objeto de estudo contábil através das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, sendo que para isto se fez necessário modificar o modelo de registro contábil e por consequência a criação de um Plano de Contas aplicado ao Setor Público.

### 2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é a ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio e os fenômenos que afetam ou possam vir afetar o mesmo.

De acordo com Andersen (1994, p. 39) a contabilidade é “um Sistema de Informação e Avaliação cujo objetivo maior é fornecer informações úteis a seus usuários, de forma a apoiá-los na tomada de decisões de natureza econômica e financeira”.

Outra finalidade da ciência contábil é dar suporte para a avaliação da situação econômica e financeira atual da entidade, além da exploração de tendências futuras. (ANDERSEN, 1994).

Como em qualquer área do conhecimento, a contabilidade também possui os seus princípios para alcançar os seus objetivos. Conforme Sá (2008, p. 92) os princípios da contabilidade são:

- Entidade;
- Continuidade;
- Oportunidade;
- Valor Original;
- Competência;
- Prudência.

Segundo Sá (2008, p. 92) “Cada um desses Princípios fundamenta-se em razões lógicas, visando produzir normas competentes para que a informação possa ser confiável”.

Assim, balizada nos Princípios, a contabilidade pode ser aplicada a diversos ramos de atividades, onde esta tem denominações diferentes para cada campo de atuação. Dentre os ramos de atividade a qual a contabilidade atua, quando esta for aplicada à empresas,

- Agropecuárias, denomina-se Contabilidade Agropecuária
- Bancárias, denomina-se Contabilidade Bancária
- Comerciais, denomina-se Contabilidade Comercial
- Hospitalares, denomina-se Contabilidade Hospitalar
- Industriais, denomina-se Contabilidade Industrial
- Públicas, denomina-se Contabilidade Pública (MARION, 2006)

Deste modo, entende-se que dependendo do tipo de empresa a qual a contabilidade for aplicada, esta será denominada de maneira diferente. Sendo assim, como este trabalho está voltado para entidades do setor público, serão evidenciadas as características e particularidades da contabilidade pública.

## 2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública é um dos mais importantes ramos da contabilidade, visto que é uma ferramenta de extrema relevância na administração pública, auxiliando na gestão dos recursos públicos para melhor utilizá-los em prol do bem-estar social. Tem como principais atribuições o registro e o controle dos itens que alteram o patrimônio da entidade.

Devido a isso, é importante esclarecer seu surgimento e evolução, para o completo entendimento do assunto.

O desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil teve como base a Lei 4.320/64, sendo o ponto de partida para a contabilidade contemporânea. Ela estabelece, segundo Azeredo (2011, p. 5) as “normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios, e Distrito Federal” tendo como objetivo padronizar as normas entre as esferas de poder. Atualmente, é considerada como a maior lei em vigor no setor público.

A lei teve como foco a importância do orçamento no setor público, priorizando a criação e aprovação do mesmo para posteriormente dar início à execução dos planos e projetos governamentais.

Dessa forma, criou-se um problema, como afirma Castro (2011, p. 103 apud. AZEREDO, 2011, p. 6),

esta cultura abriu um fosso conceitual entre a Contabilidade Pública, traduzida como Contabilidade da Lei nº 4.320/64 (foco orçamentário), e a Contabilidade Comercial, mais tarde conduzida pela Lei nº 6.404/76 (foco patrimonial). Ou seja, na Contabilidade Pública os termos: receita e despesa passaram a ter um conceito orçamentário, enquanto que “receita” e “despesa” no setor privado significam variação do Patrimônio Líquido.

Outra lei de grande importância é a LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme STN, (2013, p. 18),

é a lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem elaborar e publicar relatórios e anexos com o propósito de assegurar a transparência dos gastos públicos.

Ela tem por objetivo garantir a saúde financeira dos cofres públicos e transparecer os gastos públicos de forma que os governantes de cada esfera de poder possam demonstrar e comprovar a integridade de sua gestão.

Em busca de informações pontuais, padronizadas e de qualidade, surgiu a necessidade de aprimorar os processos contábeis no Brasil. Advindo desta precisão, a contabilidade brasileira passa por um momento épico, com o advento das normas internacionais de contabilidade, fazendo com que tanto o setor privado quanto o setor público passe por um processo de convergência às novas normas, com o intuito de tornar o Brasil cada vez mais forte economicamente a nível global, aproximando as informações e registros contábeis utilizados em nosso país, como os demais países do mundo com os quais possui relações comerciais.

Segundo a STN (2013, p. 8): “Seguindo uma tendência mundial de aperfeiçoamento da contabilidade, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria 184/08, considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais”.

A adoção das novas normas objetiva resgatar o enfoque adequado ao objeto da contabilidade, o patrimônio, uma vez que atualmente o foco estava baseado no orçamento. Conforme a STN (2013, p. 8)

a convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, para possibilitar a consolidação das contas nacionais com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, com base nos padrões utilizados pelos entes da federação, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Outro órgão que também desempenha papel importante no processo de convergência é o Conselho Federal de Contabilidade – CFC que em meados de 2006, estabeleceu como meta a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). (FEIJÓ, 2013).

Assim em novembro de 2008, foram publicadas as 10 primeiras NBC T SP, posteriormente em novembro de 2011, foi adicionada a 11ª norma às demais, formando atualmente o total de 11 NBC T SP.

## 2.3 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Como parte do processo de convergência o Conselho Federal de Contabilidade aprovou as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP,

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Controle de Aplicação
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
- NBC T 16.5 – Registro Contábil
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.8 – Controle Interno
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
- NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público estabelecem as regras a serem adotadas pelas entidades públicas. Sua observância é obrigatória para o devido cumprimento da legislação vigente, e seu descumprimento constitui infração, estando sujeita há penalidades.

O compromisso de zelar pelo cumprimento das normas está incumbido ao contabilista, porém sua aplicabilidade está vinculada ao tipo de entidade, conforme definido pela NBC T SP 16.1,

- a) Integralmente: as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais.

Exemplos: prefeituras municipais, câmaras municipais, assembleias legislativas, governos estaduais, autarquias, fundações públicas de direito público e demais órgãos públicos.

- b) Parcialmente: as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Exemplos: fundações pública de direito privado (utilizam as NBCASP apenas na prestação de contas dos recursos de origem pública) e qualquer outra organização que faça uso de recursos públicos (ONGs, OSCIPs, OS), inclusive empresas privadas – desde que recebam subvenção econômica. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 29)

As entidades também devem respeitar os prazos estabelecidos para a adoção das normas. Conforme as portarias STN nº 828/2011 e 753/2012 os prazos são:

- ORÇAMENTÁRIOS (MCASP PARTE I): Integralmente a partir de 2012;
- PATRIMONIAIS (MCASP PARTE II): Gradualmente a partir de 2012, integralmente até o final do exercício de 2014;
- ESPECÍFICOS (MCASP PARTE III): Integralmente a partir de 2012;
- PCASP (MCASP PARTE IV): Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014;
- DCASP (MCASP PARTE V) Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014. (STN, 2013).

Um dos principais pontos trazidos pelas novas normas é o enfoque patrimonial, visando atender os princípios da contabilidade, onde os registros contábeis devem ocorrer no momento do fato gerador independente da efetivação do pagamento ou recebimento. De acordo com a Resolução CFC nº 1.121/2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis,

as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. (CFC, 2008).

De acordo com a norma, o registro das despesas e receitas devem ser realizados no momento do fato gerador. Para as despesas o reconhecimento deve ser feito no momento de ocorrência do fato gerador, porém tal registro não autoriza a



realização da mesma sem o respectivo crédito e empenho. Já as receitas serão registradas quando o fato gerador já tiver ocorrido, e que seja possível estimar seu valor.

Além disso, as NBCASP instituíram também dois novos demonstrativos sendo eles o Demonstrativo dos Fluxos de Caixa e o Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido.

Outra alteração estabelecida pelas normas, em consonância com a Lei 11.638/07, é a instituição do tema essência sobre a forma que tornou-se cada vez mais relevante, uma vez que a convergência às normas internacionais proporciona a tomada de decisão entre forma e essência.

De acordo com Azevedo, Souza e Veiga (2010) anteriormente a criação das NBCASP, o entendimento que se tinha sobre a Lei 4.320/64 era que uma receita somente seria reconhecida no seu recebimento, de acordo com o regime de caixa, seguia a forma e desprezava a essência, pois pela essência, a receita deveria ser contabilizada no momento de ocorrência do fato gerador.

Segundo consta no MCASP, Brasil (2011, p. 402),

no Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

Em razão da necessidade de melhor evidenciar os atos e fatos relativos ao controle patrimonial que foi criado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a fim de melhor adequar as práticas contábeis, o fornecimento de informações e a padronização dos registros de acordo com as necessidades dos gestores, para a tomada de decisão no setor público.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP tem por objetivo modernizar o setor público de modo a facilitar a gestão dos seus recursos, fornecendo informações consistentes em tempo hábil, a fim de evidenciar de forma mais próxima possível da realidade, a situação patrimonial e financeira da entidade, beneficiando os entes públicos e os demais usuários da informação contábil, sendo que as principais normas que tratam dos registros patrimoniais relacionados às modificações patrimoniais do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público são: NBC T 16.2, NBC T 16.5 e NBC T 16.9.

### 2.2.1 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

O surgimento desta norma fora em prol da necessidade de criar uma definição para patrimônio público e estabelecer o seu devido registro para evidenciar da melhor forma a real situação patrimonial do ente público, verificando se o registro do mesmo está de acordo com o mercado ou o mais próximo possível.

Conforme Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 92) o objetivo da NBC T SP 16.2 é “estabelecer o tratamento contábil para patrimônio público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre os bens, direitos e obrigações da entidade, bem como suas variações.”

Historicamente a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, enfatizava o controle orçamentário e financeiro, sendo que o controle patrimonial passava quase que despercebido. Porém, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público houve uma mudança de cenário. De acordo com Quintana et. al (2011, p. 127,) “[...] com a edição das NBCASP, a visão mudou, passando o patrimônio a ter importante destaque na Administração Pública”.

De acordo com a CNM (2013, p. 24) a Lei 4.320/1964,

já previa a necessidade de haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Desta forma entende-se que o desuso destas práticas não se justificava por falta de previsão em lei, uma vez que desde 1964 já havia previsão do controle patrimonial por parte do ente público, porém a legislação não era tão clara e exigente neste sentido, de forma que se fez necessário criar uma norma específica, tornando obrigatório o controle e o registro do mesmo.

A NBC T 16.2 ainda trata dos sistemas contábeis que servem para demonstrar toda a movimentação incorrida no patrimônio público, visando auxiliar na gestão do mesmo. Conforme a NBC T 16.2:

o sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.(CFC, 2008).

Assim, entende-se que esta norma tem elevada importância para o cumprimento das demais normas, uma vez que a mesma trata dos sistemas

contábeis e do patrimônio público. Os motivos para a criação desta norma são as práticas contábeis vigentes que não favorecem uma adequada demonstração do patrimônio da entidade bem como os seus resultados, sendo que atualmente a prioridade é a execução orçamentária, deixando de lado o impacto causado no patrimônio público. A norma tem por objetivo conceituar o patrimônio público e adequar o sistema de informação contábil para que este assegure a correta mensuração e a adequada evidenciação do patrimônio para a transparência da gestão pública. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Desta maneira é importante que o profissional conheça bem o patrimônio da entidade, além de que o sistema contábil deve estar apto para fazer os devidos registros, afim de evidenciar adequadamente o patrimônio público, cumprindo com as exigências trazidas pela norma. Para isto, é primordial atentar-se ao conceito de patrimônio público estabelecido pela norma, facilitando a identificação dos bens da entidade. Assim, de acordo com a NBC T 16.2,

patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2008).

Compreender o conceito de patrimônio público facilitará no processo de evidenciação e registro do bem, com intuito de aproximar o mesmo com a realidade do mercado, de modo a alcançar o objetivo de tornar a informação contábil transparente e auxiliar na instrumentalização do controle social. Além de, contribuir com a gestão da entidade pública, gerando as informações necessárias para a tomada de decisão.

Para evidenciar e registrar os bens do patrimônio público de maneira prática e eficaz é essencial ter uma ferramenta qualificada que permita fazer os lançamentos e as análises precisas da situação patrimonial. Na contabilidade pública essa ferramenta foi definida como sistema contábil.

O sistema contábil criado pela Lei 4320/64, é caracterizado como a ferramenta utilizada pela contabilidade pública para registrar e controlar as movimentações ocorridas na entidade pública.

Para melhor atender as alterações trazidas pelas NBC T SP 16 foram necessárias algumas mudanças no sistema contábil, visando aperfeiçoar a sistemática existente, além de contribuir com a gestão pública.

Conforme Azevedo, Souza e Veiga, (2010, p. 92) a norma “transforma em subsistemas os anteriormente definidos como sistemas: orçamentário, patrimonial e compensação. Acrescenta, ainda, os subsistemas de custos, além de excluir o subsistema financeiro.” Sendo que o sistema financeiro foi integrado, ao sistema patrimonial.

Neste contexto fica visível que a CASP é estruturada por sistemas, onde estes tem por finalidade evidenciar a informação sobre o patrimônio público.

Conforme consta na NBC T 16.2,

o sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

(a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

~~(b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período; (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.268/09)~~

~~(c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;~~

(c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)

~~(d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;~~

(d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (CFC, 2008).

O subsistema Patrimonial é dividido em três grupos, sendo estes: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. No Ativo estão representados os bens e direitos, no Passivo as obrigações e, no Patrimônio Líquido, está representado a diferença entre os dois primeiros grupos, Ativo e Passivo. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Outra das mudanças apresentadas pela norma no sistema contábil foi a classificação das contas de ativo e de passivo em Circulante e Não Circulante, uma vez que anteriormente, a Lei 4.320/64 tratava os ativos e passivos como Financeiro e Não Financeiro.

Segundo a NBC T 16.2, entende-se por: “Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das

demonstrações contábeis” e “Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.”

A norma ainda traz os conceitos de conversibilidade e exigibilidade onde: Conversibilidade é a “qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda”, semelhante ao conceito de liquidez e, Exigibilidade é a “qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento”. (CFC, 2008)

Assim, no balanço, as contas serão classificadas e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da entidade. As contas estarão representadas no Ativo e no Passivo em ordem decrescente de grau de liquidez e exigibilidade respectivamente. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Com estas mudanças, o patrimônio público passa a refletir melhor a sua real situação, facilitando o controle e a gestão do mesmo, fazendo com que os gestores tenham a correta informação para a tomada de decisão, além de facilitar também o controle por parte da sociedade, sobre a gestão dos bens e recursos pertencentes a mesma.

### **2.2.2 NBC T 16.5 – Registro Contábil**

A NBC T 16.5 trata do Registro Contábil no setor público, onde esta é responsável pela padronização e aprimoramento dos registros contábeis no setor, tendo em vista a retomada do foco patrimonial pelas entidades públicas.

A norma descreve os critérios dos atos e fatos que de alguma forma possam afetar o patrimônio da entidade, mostrando suas formalidades, a segurança da documentação contábil, reconhecimento, mensuração ou avaliação aplicáveis e as principais características do registro e das informações contábeis com base nos princípios de contabilidade.

Seu objetivo é dar ênfase à escrituração do sistema de informação contábil, e para isso, faz-se necessário “um plano de contas onde estejam claramente definidas as características de cada conta em termos de função, funcionamento, saldos e reflexos no patrimônio.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 136).

Sobre o Plano de Contas Mota (2009 apud LOPES, 2010, p.12), salienta que “a NBCASP deixa clara a orientação de que se contemple o rol de contas com sua descrição pormenorizada e respectivos atributos, bem como a necessidade de utilização do método das partidas dobradas [...]” conforme fundamento da ciência contábil.

Atualmente o país tem dificuldades em consolidar suas contas, conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que cada esfera governamental cria suas próprias contas, tornando a prestação de contas dificultosa, assim surgindo a necessidade de criação de uma estrutura única entre as esferas.

Em atendimento a essa necessidade a criação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP pela Secretaria do Tesouro Nacional terá abrangência nacional, visando à padronização das contas no setor.

Em se tratando dos documentos de sustentação aos registros contábeis, a NBC T 16.2 considera qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade pública, desde que estejam livres de rasuras, dentro do tempo hábil para o registro e que esteja devidamente assinado pelo responsável. (CFC, 2008)

Conforme Azevedo, Souza, Veiga, (2010, p. 137) “entre os documentos que servem de suporte para o registro contábil, podemos citar da tradicional nota de empenho, outros documentos de uso como um laudo de avaliação, um boletim de ocorrência de um roubo, nota fiscal, entre outros [...]” Evidenciando assim a contabilização por regime de competência, independentemente de execução orçamentária para que o registro contábil ocorra.

A norma também buscou esclarecer algumas características do registro e da informação contábil já previstas na Lei 4.320/64, mas sem essa ênfase dada pelas NBCASP. Conforme a NBC T SP 16.5 as características são:

- a) Comparabilidade;
- b) Compreensibilidade;
- c) Confiabilidade;
- d) Fidedignidade;
- e) Imparcialidade;
- f) Integridade;
- g) Objetividade;
- h) Representatividade;
- i) Tempestividade;

- j) Uniformidade;
- k) Utilidade;
- l) Verificabilidade;
- m) Visibilidade.

Segundo o que estabelece a norma, comparabilidade refere-se ao fato de que “os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente [...]”. Esta característica contribui para instrumentalização do controle social, uma vez que a mesma permite a comparação do desempenho de um gestor a outro, de um exercício a outro, de uma cidade a outra de mesmo porte.

Diz-se que os registros e informações contábeis devem ser Compreensíveis, pois estas devem ser entendidas por todos os usuários com o intuito de serem utilizadas como instrumento de controle por parte da sociedade. Devem ser demonstradas de forma simples e de fácil entendimento por parte dos cidadãos, porém alguns assuntos são complexos e demandam maior conhecimento na área para seu entendimento, o que não deve servir de pretexto para omissão dos mesmos. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Sobre a Confiabilidade, a norma determina que “o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão”. Devido a isto as fontes de informação e a documentação de suporte devem ser conferidas, pelo contabilista, a fim de dar segurança ao usuário da informação.

A Fidedignidade delimita que “os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem”. Assim, como ausência de fidedignidade pode-se citar o registro de falsos serviços prestados, por falta de saldo orçamentário na despesa verídica e a contabilização de pessoal como prestação de serviços, a fim de fugir do percentual de gastos com pessoal e burlar a exigência de concurso público. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

A Imparcialidade refere-se ao ato do profissional contábil que segundo a norma “não deve privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades”. Essa característica visa garantir que os interesses particulares de qualquer usuário, não devem interferir no registro contábil e suas informações.

Assim, esta particularidade diz respeito à falta de autonomia do profissional contábil na execução de seus serviços, devido à pressão imposta pelos gestores a fim de omitir registros contábeis. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010)

A Integridade reforça a importância de reconhecer os fenômenos patrimoniais como já descritos na fidedignidade e à imparcialidade. Segundo a NBC T SP 16.5 “os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador”.

A Objetividade indica que as normas devem ser utilizadas integralmente, independentemente da ocasião, representando “a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados [...]”. De forma que não sofram influência de fatores externos, como interesses pessoais que distorçam a real situação da informação contábil.

A Representatividade determina que, segundo a NBC T SP 16.5 “os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes”. Desse modo, servindo para comprovar a veracidade das informações.

A Tempestividade delimita que “os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários”. Assim, faz com que o contabilista registre os fatos contábeis em ordem cronológica e em tempo hábil para evitar pagamentos fora da ordem e até elevação dos preços.

Segundo a NBC T SP 16.5, respeitar a Uniformidade dos registros significa que no momento de realização dos registros contábeis deve ser observado os “critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades”. Esta característica mostra que o contabilista não deve mudar seus critérios de escrituração, mensuração e avaliação visando não perder a comparabilidade das informações entre exercícios, gestores e entidades diferentes.

A Utilidade conforme a NBC T SP 16.5 determina que “os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários”, visando atender os usuários externos para facilitar a prestação de contas.



A Verificabilidade complementa a característica descrita anteriormente, indicando que os documentos de suporte aos lançamentos devem estar devidamente identificados no registro permitindo sua conferência. De acordo com a norma “os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades”. (CFC, 2008).

Por fim a Visibilidade frisa a importância do papel da contabilidade como instrumento de controle social. Conforme a NBC T SP 16.5 “os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público”. Com o advento da LRF ampliou-se a obrigatoriedade da transparência da gestão dos recursos públicos, potencializando a fiscalização por parte da sociedade para com a destinação dos recursos públicos, e a NBC T 16, em geral, reforçam esse conceito de transparência.

Assim, estas características devem ser observadas com atenção e rigor para garantir que os objetivos propostos pelas NBC T 16 sejam alcançados, de modo que o registro contábil seja evidenciado de forma tempestiva, útil, confiável e segura a fim de auxiliar na gestão da entidade.

### **2.2.3 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**

A retomada do foco patrimonial no setor público proporciona à entidade a possibilidade de demonstrar de forma clara e mais próxima da realidade a sua situação patrimonial. Em busca de informações precisas e fiéis, se fez necessário resgatar a essência contábil na área pública, onde o objeto de estudo é o patrimônio público e não a execução orçamentária.

O patrimônio da entidade deve representar fielmente a realidade, registrando todos os atos e fatos que o afetam, independentemente da execução orçamentária, fato este que não vinha sendo observado pelos profissionais da área e nem mesmo pelos órgãos fiscalizadores competentes.

Dentre as movimentações que afetam o patrimônio, e que não vinham sendo observadas, estão os registros de perda de valor, tais como: Depreciação, Amortização e Exaustão, que anteriormente eram simplesmente ignorados pelas entidades do setor.

Conforme Azevedo, Souza e Veiga, (2010, p. 244),

falar nestas operações de depreciação, amortização e exaustão no setor público é esperar pela resposta imediata de que no setor público não há necessidade de realizá-las. Se questionarmos o porquê desta resposta, obteremos outras: “foi assim que eu aprendi”; “disseram-me que não precisa fazer”; “os órgãos fiscalizadores não exigem estes procedimentos”, entre outras assemelhadas.

Deste modo a criação desta norma justifica-se por sua importância, uma vez que ela impacta diretamente na evidenciação do patrimônio, sendo que o fato de não registrar a perda de valor dos bens, pode mascarar a real situação patrimonial da entidade.

Os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão serão realizados em razão da necessidade de possuir informações fidedignas que representem a realidade do patrimônio, uma vez que estes procedimentos demonstram a perda de valor dos bens da entidade, em decorrência do uso, da ação do tempo, desgaste, obsolescência dentre outros, deduzindo do ativo imobilizado o valor perdido. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

A depreciação, amortização e exaustão são as técnicas contábeis utilizadas para o registro de perda de valor, onde a depreciação registra a perda de valor de bens tangíveis, a amortização, a de bens intangíveis e a exaustão do uso de recursos naturais como jazidas de minério e florestas. (BRASIL, 2011).

Segundo Silva apud. (LOPES, 2010, p. 135-136),

a maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada e, portando, sua utilização pelas entidades públicas ocorrerá durante um número finito de períodos contábeis futuros. Dessa forma, o sistema contábil deve incluir nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado a apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação ou exaustão, dependendo de sua natureza.

Esse custo ou despesa deve ser registrado mensalmente em conta de resultado de natureza devedora, em contrapartida, deve ser registrado um crédito em uma conta redutora de ativo, referente à perda por depreciação, amortização ou exaustão, conforme o exemplo abaixo:

D – 3.3.3.0.0 Despesa com Depreciação;

C – 1.2.3.8.0 (-) Depreciação Acumulada.

Em geral, a maior parte dos bens de uma entidade são tangíveis, e por esta razão será dado ênfase ao registro de perda por depreciação.

Segundo Azevedo, Souza, Veiga, (2010, p. 246) a depreciação pode “ser considerada como uma provisão formada durante o tempo de utilização economicamente útil do bem com a finalidade de renovar o equipamento”, devido a seu desgaste, uso ou obsolescência.

Segundo o MCASP, Brasil (2011, p. 186) a depreciação de um bem deve iniciar “a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.” Assim, entende-se que quando um bem está apto para funcionamento, mesmo que sem utilização, este também passa a sofrer com a ação do tempo, sendo devido o início do registro de perda.

Para o registro efetivo da perda, deve-se primeiramente identificar a vida útil do bem, ou seja o período ao qual o bem terá utilidade, visando a geração de benefícios futuros com o uso do mesmo.

Após estimar a vida útil do bem, é possível identificar a taxa anual a ser aplicada sobre o valor do ativo. De acordo com Azevedo, Souza e Veiga, (2010, p. 246) “Um bem com uma vida útil de 5 anos será depreciado a uma taxa anual de  $(100/5)$  20%; um bem com uma vida útil de 25 anos será depreciado a uma taxa anual de  $(100/25)$  4%.”

Por fim para calcular a depreciação basta encontrar o valor depreciável, deduzindo o valor original do bem pelo seu valor residual, onde valor original é o valor de aquisição do bem, e valor residual é o valor de mercado que o bem terá após o fim de sua vida útil, como exposto no exemplo a baixo.

Quadro 01 - Valor residual

Valor de aquisição do bem:	30.000,00
Valor Residual:	10.000,00
Valor Depreciável:	$30.000,00 - 10.000,00 = 20.000,00$

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 255)

Desse modo, observa-se que o valor residual diminui o valor do bem registrado, para a obtenção da base de cálculo da depreciação.

Sobre o registro da depreciação é importante salientar que para os bens que já estão em uso, mas não foram depreciados anteriormente, a depreciação

referente a estes períodos já passados não podem ser compensadas. Conforme Azevedo, Souza, Veiga, (2010, p. 246) o bem que “por esquecimento ou falta de controle, não tenha sido depreciado no período correspondente, em hipótese alguma deve-se realizar a depreciação no próximo período, visando compensar esta depreciação não realizada” devendo ser efetuado apenas o registro da depreciação referente aos períodos restantes de sua vida útil.

Isso é muito comum, conforme já mencionado, devido a contabilidade pública brasileira estar focada basicamente na execução orçamentária afim de cumprir com a lei orçamentária vigente no período, assim, muitas entidades estão se deparando com bens que já estão em uso, mas não estão devidamente registrados, e desta forma é recomendável seguir alguns passos como os sugeridos pela CNM.

Segundo a CNM, (2013, p. 24-25),

1. Primeiramente, deve ser realizado um levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização, vida útil, enfim, o bem deve ser identificado qualitativamente e quantitativamente.
2. De posse do inventário físico, deve ser realizada a conferência com o registro contábil para verificar se os bens que estão localizados fisicamente estão registrados na contabilidade [...] e vice-versa.
3. Caso haja algum bem registrado na contabilidade, mas que não conste do inventário, deve ser aberto um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, realização da baixa do bem.
4. Caso o problema seja o contrário (o bem existe fisicamente, mas não está registrado na contabilidade), deve-se abrir um processo administrativo para avaliar o que aconteceu e, se for o caso, solicitar um laudo de avaliação para que o registro contábil seja efetuado.
5. No caso dos bens devidamente identificados e registrados, mas que não tenham mais valor de uso ou de venda (inservíveis), devem ser baixados como perda diretamente em conta de resultado, ou providenciada a sua doação, tendo como base um laudo de avaliação ou documento de doação que sinalize essas características (documento hábil).

Depois de devidamente registrados, os bens estarão aptos para passarem pelo processo de depreciação referente à vida útil que ainda lhes resta.

Porém, nem todos os bens públicos são depreciáveis. Segundo a CNM (2013, p. 25) “são sujeitos à depreciação apenas os bens tangíveis utilizados na atividade operacional do Município, a exemplo de edifícios e construções [...] computadores, móveis [...], veículos e máquinas e equipamentos.” Bens de uso comum da população como estradas e pontes não devem sofrer perda de valor, além de obras de arte, animais de exposição e terrenos que, via de regra, contabilmente não sofrem perda com o passar do tempo.

A depreciação de bens imóveis como de edifícios, devem ter como base para a depreciação, o valor do custo de construção do mesmo, passando a registrar a depreciação mensal apenas a partir do momento que o bem estiver apto para utilização, devendo ser destacado do valor do edifício do valor do terreno, como exposto acima, via de regra, terrenos não sofrem depreciação. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Lembrando que o registro da depreciação é um fenômeno única e exclusivamente patrimonial, não sendo possível a inclusão deste no orçamento da entidade. De acordo com Azevedo, Souza, Veiga, (2010, p. 246) “É importante lembrar que a depreciação é registrada como resultado diminutivo, e em hipótese alguma esta deve ser considerada como despesa orçamentária.”

Para o registro efetivo da depreciação, existem alguns métodos passíveis de serem utilizados, onde podem ser adotados, segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010),

- a) O método das quotas constantes (Linear);
- b) O método das unidades produzidas;
- c) O método das somas dos dígitos.

O método das quotas constantes é o método mais utilizado nas empresas privadas, uma vez que é o método que atende o fisco. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010) este método visa alocar o valor da perda, igualmente entre os períodos, ou seja, o valor a depreciar é registrado de forma linear durante toda a vida útil do bem, bastando dividir o valor depreciável entre os períodos, como exposto no exemplo abaixo:

Quadro 02 - Depreciação pelo método das quotas constantes

Informações do bem
<p>Bem: Computador</p> <p>Vida útil: 5 anos</p> <p>Valor contábil do bem: 6.000,00</p> <p>Valor residual do bem: 0,00</p> <p>Valor depreciável: 6.000,00</p> <p>Taxa de depreciação anual: 20%</p> <p>Data de aquisição 01/01/2013 (Bem apto para funcionamento nesta data)</p>
Continua...

...Continuação		
Depreciação do bem pelo método das quotas constantes		
Mês	Depreciação mensal	Depreciação acumulada
Janeiro	100,00	100,00
Fevereiro	100,00	200,00
Março	100,00	300,00
Abril	100,00	400,00
Maio	100,00	500,00
Junho	100,00	600,00
Julho	100,00	700,00
Agosto	100,00	800,00
Setembro	100,00	900,00
Outubro	100,00	1.000,00
Novembro	100,00	1.100,00
Dezembro	100,00	1.200,00

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 255)

Como demonstrado acima, o método das quotas constantes, traz o valor da depreciação mensal constante em 100,00 reais, acumulando mensalmente entre os meses, chegando a 1.200,00 reais ao ano, até que ao final dos 5 anos de vida útil, o bem esteja depreciado por completo ( $1.200,00 \times 5 = 6.000,00$ ).

Outro método utilizado é o das unidades produzidas. Este é um método interessante para ser aplicado em máquinas destinadas a produção, pois conforme afirmam Azevedo, Souza e Veiga (2010) o mesmo visa registrar o valor da perda, proporcionalmente a produção do período, ou seja, quanto maior a produção do período, maior o valor a depreciar no mês, bastando dividir o valor produzido no período, pelo valor de produção esperado durante toda a vida útil do bem, e multiplicar pelo valor depreciável, como exposto no exemplo abaixo:

Dados:

Quantidade produzida no mês (em horas): 700

Quantidade a produzir ao longo de sua vida útil (em horas): 20000

Valor depreciável: 24.000,00

$$700 / 20.000 = 0,035$$

$$0,035 \times 24.000,00 = 840,00 \text{ (Depreciação mensal)}$$

### Quadro 03 - Depreciação pelo método das unidades produzidas

Informações do bem			
Bem: Trator Valor contábil do bem: 28.000,00 Valor residual do bem: 4.000,00 Valor depreciável: 24.000,00 Quantidade produzida (em horas): 20.000 Data de aquisição 01/01/2013 (Bem apto para funcionamento nesta data)			
Depreciação do bem pelo método das unidades produzidas			
Mês	Qtda produzida (em horas/mês)	Depreciação mensal	Depreciação acumulada
Janeiro	700	840,00	840,00
Fevereiro	550	660,00	1.500,00
Março	600	720,00	2.220,00
Abril	500	600,00	2.820,00
Maio	400	480,00	3.300,00
Junho	520	624,00	3.924,00
Julho	300	360,00	5.424,00
Agosto	950	1.140,00	6.504,00
Setembro	900	1.080,00	1.284,00
Outubro	1000	1.200,00	7.704,00
Novembro	150	180,00	7.884,00
Dezembro	200	240,00	8.124,00

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 257).

Neste método a depreciação é registrada conforme a quantidade produzida, tendo em vista que, teoricamente quanto mais a máquina trabalha para produzir, maior o desgaste físico da mesma, justificando um registro maior do valor a ser depreciado.

O último método, da soma dos dígitos, é o mais adequado para a depreciação de bens como veículos, tendo em vista que este faz com que seja registrado um valor maior de perda por depreciação no início da vida útil do bem, onde geralmente o bem tem menor custo com manutenção, e registra um valor menor de perda por depreciação ao final de sua vida útil, quando o bem teoricamente necessita de maiores gastos com manutenção, fazendo com que as despesas ou custos sejam mais uniformes durante sua vida útil. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA 2010).

#### Quadro 04 - Depreciação pelo método da soma dos dígitos dos anos

Informações do bem
Bem: Veículo
Vida útil: 5 anos
Valor contábil do bem: 40.000,00
Valor residual do bem: 10.000,00
Valor depreciável: 30.000,00
Data de aquisição 01/01/2013 (Bem apto para funcionamento nesta data)
Soma dos anos a depreciar: $1+2+3+4+5 = 15$
Cálculo da depreciação:
1º ano: $5/15 = 0,33 \times 30.000,00 = 9.900,00$ ;
2º ano: $4/15 = 0,27 \times 30.000,00 = 8.100,00$ ;
3º ano: $3/15 = 0,20 \times 30.000,00 = 6.000,00$ ;
4º ano: $2/15 = 0,13 \times 30.000,00 = 3.900,00$ ;
5º ano: $1/15 = 0,07 \times 30.000,00 = 2.100,00$ .

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 256).

Para encontrar o valor da depreciação mensal, basta dividir o valor de cada ano por 12, desse modo cumprindo com o princípio da competência. Vale salientar que, neste caso, foi utilizado como exemplo o método da soma dos dígitos de forma decrescente, ou seja, com valores maiores no início e menores no fim da vida útil do bem, mas caso deseje, o gestor pode também utilizar este método de forma crescente, sendo opcional a sua escolha.

Assim a NBC T SP 16.9 tem por finalidade evidenciar corretamente o patrimônio da entidade, de forma a demonstrar a real situação dos bens, registrando a perda de valor a qual o bem sofre durante sua utilização.

## 2.4 PLANO DE CONTAS

Uma das principais atribuições da ciência contábil é fornecer informações essenciais para a tomada de decisão por parte dos gestores, neste sentido, para que o profissional da área contábil consiga exercer seu mister com excelência, se faz necessário estar munido de ferramentas que possibilitem registrar os fenômenos de forma adequada e eficaz, ficando evidente a informação contábil.



### **2.3.1 Conceito de Plano de Contas**

A estrutura chamada de Plano de contas é uma ferramenta utilizada pela ciência contábil para registrar as movimentações ocorridas.

O plano de contas é uma estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, necessárias para o registro dos fenômenos contábeis de forma a permitir a obtenção das informações essenciais à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis. (BRASIL, 2011).

Esta ferramenta tem elevada importância, uma vez que é utilizada por todo tipo de organização para o registro de todos os atos e fatos incorridos ao longo dos períodos.

### **2.3.2 Objetivo do Plano de Contas**

O Plano de Contas tem por objetivo, registrar de forma organizada e inteligente as informações necessárias para auxiliar na gestão das entidades.

Conforme contido no MCASP, Brasil (2011, p. 404) o plano de contas tem por objetivo,

atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade. Desta forma, proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcança as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

Deste modo esta ferramenta deve ser estruturada de forma a atender as necessidades das organizações, dos órgãos fiscalizadores e quando possível a de terceiros.

## **2.5 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO**

O Plano de Contas é uma ferramenta contábil que demonstra os atos e fatos do exercício que afetam o patrimônio, agrupando os de mesma natureza. Conforme Castro (2011, p. 228) “sua efetividade é medida quando o saldo de uma

conta oferece a resposta mais rápida que um gestor necessita para tomar decisão, sem necessidade de recorrer a uma demonstração contábil [...]”.

Conforme o MCASP, Brasil (2011, p. 404) ao atender de maneira uniforme ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade, o Plano de Contas,

proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcança as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

Assim, o registro contábil é realizado através das contas contábeis, que são a “expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, [...] e evidenciam a composição, variação e estado do patrimônio”. (BRASIL, 2011, p. 404)

As contas são agrupadas conforme suas funções, e possibilitam,

- a) Identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;
- b) Determinar os custos das operações do governo;
- c) Acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;
- d) Elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;
- e) Conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos;
- f) Analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;
- g) Individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e
- h) Controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres. (BRASIL, 2011, p. 404)

Conforme o exposto pode-se perceber a importância do correto registro das contas no Plano de Contas, já que são a base de todos os procedimentos contábeis.

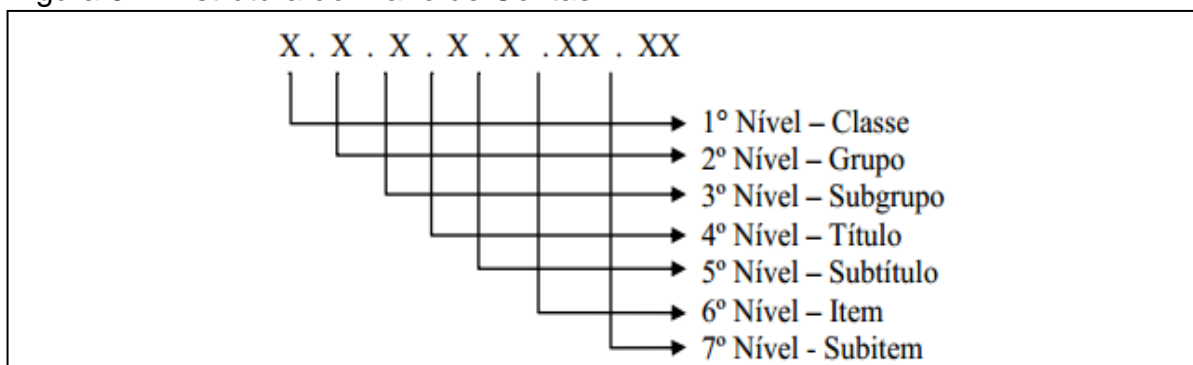
Cabe ressaltar aqui o campo de aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, que segundo o MCASP, Brasil (2011, p. 409) “deve ser utilizado por todos os Poderes de cada Ente da Federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem

como pelas empresas estatais dependentes.” Para as empresas estatais independentes sua utilização é facultativa.

No Brasil, as leis de contabilidade não vinham dando a importância devida ao plano de contas, uma vez que o mesmo serve para organizar a informação contábil, porém qualquer mudança nas leis geralmente impacta no Plano de Contas, como aconteceu com a publicação das NBC T SP 16.

As normas resgatam o enfoque patrimonial, aproximando as normas do setor público às do setor privado. No setor privado o Plano de Contas está estruturado, de modo a apresentar as contas de Ativo e Passivo, Circulante e Não Circulante, de acordo com sua disponibilidade e exigibilidade. No setor público esta classificação é mais complexa, segundo o MCASP, Brasil (2011, p. 423), está estruturado por níveis de desdobramentos, que são,

Figura 01 - Estrutura do Plano de Contas



Fonte: BRASIL (2011, p. 423)

O primeiro nível, correspondente ao das classes, é dividido em 8 tipos:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores;
8. Controles Credores. (BRASIL, 2011, p. 423)

De acordo com Brasil (2011) as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações. As classes 1, 2, 3 e 4 (Ativo, Passivo,

Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimoniais Aumentativas) demonstram as contas patrimoniais:

são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA). (BRASIL, 2011, p. 412)

As classes 5 e 6 (Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento) representam a situação do orçamento e restos a pagar,

são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar. (BRASIL, 2011, p. 412)

E as classes 7 e 8 (Controles Devedores e Controles Credores) abordam os controles administrativos da entidade,

são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio. (BRASIL, 2011, p. 412)

Castro (2011) reforça estes conceitos quando menciona que a nova estrutura do Plano de Contas, adotou como filosofia a teoria patrimonialista, complementada pela necessidade do controle orçamentário, que separa as contas em três blocos de natureza da informação, contas patrimoniais, contas de controle do orçamento e contas de controles diversos, conforme exposto no quadro a seguir:

Quadro 05 - Modelo resumido do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

<b>1 - Ativo</b> 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante  <b>3 - Variação Patrimonial Diminutiva</b> 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	<b>2 - Passivo e Patrimônio Líquido</b> 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido  <b>4 - Variação Patrimonial Aumentativa</b> 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
<b>5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b> 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	<b>6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b> 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
<b>7 - Controles Devedores</b> 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	<b>8 - Controles Credores</b> 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

Fonte: Brasil (2011, p. 424)

Conforme já mencionado, esta nova estrutura acrescentou algumas classes de contas, e para o entendimento adequado da função de cada uma destas, é necessário primeiramente conceituar as classes de contas: Ativos, Passivos, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais, Controles do Planejamento e Orçamento e Controles de Devedores e Credores.

Segundo MCASP, Brasil (2011, p. 420) os Ativos “são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

O manual ainda determina quando eles devem ser classificados: os que “estiverem disponíveis para realização imediata; ou tiverem a expectativa de

realização até o término do exercício seguinte” devem ser classificados no Ativo Circulante. Quando não apresentarem essas características, devem ser classificados no Ativo Não Circulante.

Sobre os Passivos, o MCASP, Brasil (2011, p. 420) determina que são “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade, saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”. Eles devem ser classificados como Passivo Circulante quando:

corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. (BRASIL, 2011, p. 42)

O Patrimônio Líquido “é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.” (BRASIL, 2011, p. 420). Este compreende o valor residual positivo entre o valor do Ativo e do Passivo; quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

As variações patrimoniais, conforme menciona Castro (2011, p. 230) “são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, afetando o seu resultado”.

Estas variações são denominadas Variações Patrimoniais Quantitativas, pois aumentam ou diminuem o Patrimônio Líquido. Quando aumentam, devem ser classificadas em Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), e quando diminuem são Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD). Elas são semelhantes às Receitas e Despesas do setor privado. (CASTRO, 2011).

Os Controles do Planejamento e Orçamento compreendem o conjunto de contas que controlam os estágios do Planejamento até a aprovação, execução e controle. Conforme Castro (2011, p. 231) “as contas das classes 5 e 6 foram organizadas de forma que as da classe 5 retratam a situação estática dos controles e as da classe 6, o movimento dinâmicos dos fatos controlados”.

Os Controles de Devedores e Credores segundo Castro (2011, p.231),

englobam três tipos de contas com finalidades distintas: contas representativas de controle dos atos potenciais (subsistemas de compensação); contas para apuração de custos (subsistemas de custos); e contas específicas de controles administrativos e financeiros.

De forma sucinta Catro (2011, p. 228), destaca as principais mudanças ocorridas na estrutura do Plano de Contas,

- transferência de contas de controle orçamentário (subgrupos: 1.9.1;1.9.2 e 2.9.1; 2.9.2) das classes 1 – Ativo e 2 – Passivo, para as classes 5 e 6 (controle do planejamento e orçamento);
- transferência das contas de compensações (subgrupos: 1.9.9 e 2.9.9) para as classes 7 e 8 (controles diversos);
- transferência das contas de despesas e receitas orçamentárias (classes 3 e 4) para as classes 5 e 6 (controle do planejamento e orçamento);
- mudança no foco e nomenclatura das Despesas e Receitas (classes 3 e 4). Do foco orçamentário/financeiro para patrimonial. Da denominação Despesa e Receita para a denominação Variações Patrimoniais (diminutivas e Aumentativas);
- eliminação das Mutações e do Sistema Financeiro de registros contábeis provocado pela mudança no foco da Contabilidade, de Orçamentário para Patrimonial.

Assim, o correto registro da informação contábil com base nas mudanças promovidas pelas NBC T SP 16, voltado ao estudo do Plano de Contas é de suma importância, pois este é o ponto de partida para a efetiva instrumentalização do controle social, tão focado neste processo de convergência das normas.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão abordados o enquadramento metodológico da pesquisa, classificando-a quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Após isso será detalhada os procedimentos para coleta e análise dos dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa caracteriza-se como exploratória, uma vez que o assunto abordado foi pouco explorado em razão da atualidade do mesmo, objetivando aprofundar os conhecimentos e servir de base para o entendimento e divulgação do tema.

Segundo Gil (2002, p. 41) este tipo de pesquisa “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

Em relação aos procedimentos o estudo foi do tipo *survey*, pois teve como objetivo a coleta de informações sobre o tema com os profissionais da área, para que posteriormente fosse possível fazer um levantamento quantitativo sobre o andamento e a preparação para com o assunto. Gil (2002, p. 50) afirma que *survey* é “a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados”. A pesquisa também será bibliográfica, pois procura esclarecer o assunto com base em materiais didáticos e documentos publicados. De acordo com Gil (2002, p.44) “embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”.

Quanto a abordagem do problema será feita uma análise qualitativa, pois a mesma relata a complexibilidade sobre o conteúdo e quantitativa devido a coleta de informações para demonstrar numericamente os dados coletados, para análise dos mesmos.

No método qualitativo, as informações são analisadas por meio não numeral, sem o uso de instrumentos estatísticos, sendo que o enfoque da pesquisa



não é mensurar ou enumerar algo. “Tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social; trata-se de reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação” (MAANEN 1979, p. 520 apud. NEVES 1996, p. 1).

Segundo Richardson (1989, apud. DALFOVO, LANA e SILVEIRA 2008, p. 7), o método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas”.

Desta forma será realizada a pesquisa, de caráter exploratório devido a atualidade do tema, visando demonstrar as mudanças realizadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar e avaliar o andamento da qualificação e preparação para as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público foi realizado um questionário *online*, com questões dissertativas e objetivas. O questionário foi dividido em 3 (três) etapas, onde na primeira etapa continha perguntas sobre o perfil do profissional, na segunda sobre conhecimentos gerais de contabilidade e na terceira e última etapa, sobre conhecimentos específicos conforme as NBC T SP 16.

O questionário foi aplicado com os contadores e os responsáveis pela guarda do patrimônio das prefeituras da Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense – AMESC, composta pelos seguintes municípios: Araranguá, Balneário Arroio do Silva, Balneário Gaivota, Ermo, Jacinto Machado, Maracajá, Meleiro, Morro Grande, Passo de Torres, Praia Grande, Santa Rosa do Sul, São João do Sul, Sombrio, Timbé do Sul e Turvo.

A pesquisa busca verificar se os profissionais da área contábil e patrimonial estão preparados ou se preparando para as modificações trazidas pelas normas que impactam no patrimônio público, e que aos poucos devem ser adotadas pelas entidades, como a adoção do Plano de Contas Único e a adequação de *softwares*, a maneira com que eles estão encarando este desafio e quais as barreiras e dificuldades encontradas para conseguir adequar-se às novas regras.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O presente estudo tem por objetivo verificar o processo de adesão as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público pelos municípios da região da AMESC. Visando o alcance do objetivo proposto, este tópico demonstra as informações obtidas e as respectivas análises sobre a região.

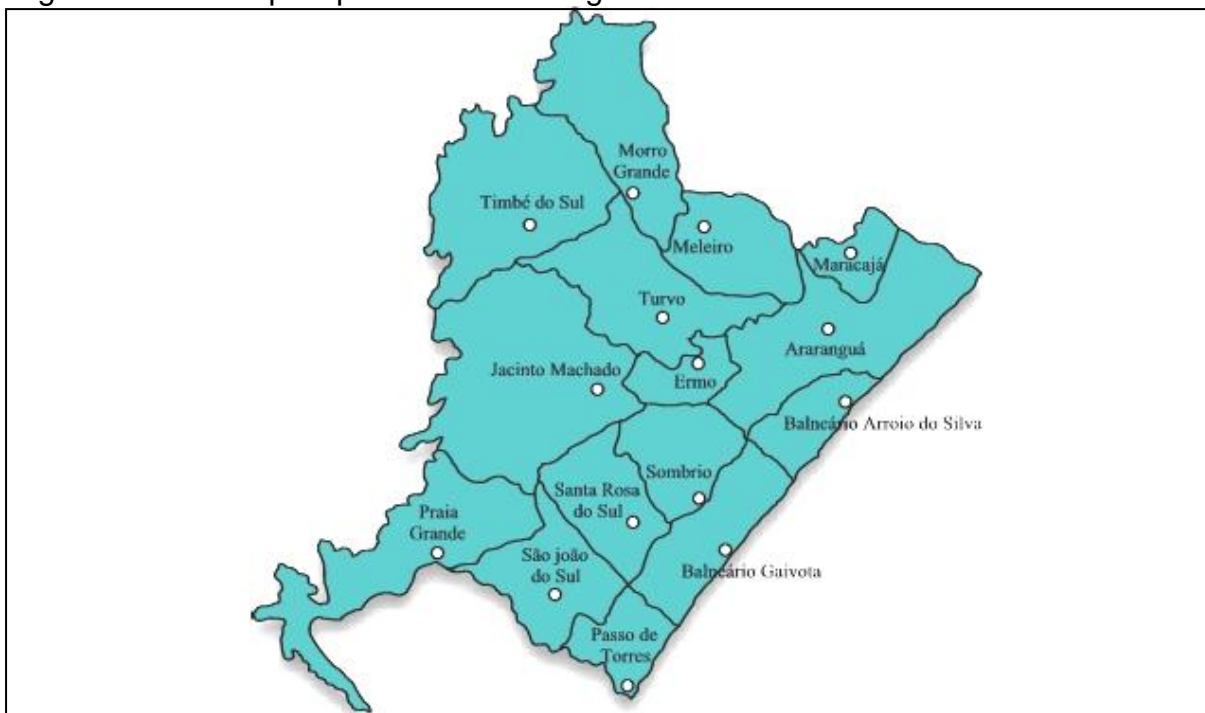
Inicialmente serão apresentados os municípios da região da AMESC, os quais foram selecionados para a pesquisa, posteriormente, serão evidenciados os meios utilizados para coleta de informações. E por fim, serão apresentados os resultados da análise realizada nos devidos municípios objeto de estudo deste trabalho.

### 4.1 ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO EXTREMO SUL CATARINENSE – AMESC

Fundada no dia 5 de Setembro de 1979, com nove municípios filiados, a Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense - AMESC fica localizada na região litorânea do extremo sul de Santa Catarina. Conforme exposto no *site* da AMESC, tem como uma de suas principais responsabilidades a coordenação do movimento econômico, que define o índice de participação dos municípios na distribuição do ICMS arrecadado, além de se destacar em nível estadual, pelos sistemas de informática desenvolvidos que controlam o movimento econômico das empresas e a produção agrícola, tendo como uma de suas marcas, a sua trajetória de eficiência, que a posiciona como uma das melhores Associações de Municípios de Santa Catarina.

Além dos nove municípios de fundação, outros seis foram incorporados a Associação, assim atualmente é composta por 15 municípios: Araranguá, Balneário Arroio do Silva, Balneário Gaivota, Ermo, Jacinto Machado, Maracajá, Meleiro, Morro Grande, Passo de Torres, Praia Grande, Santa Rosa do Sul, São João do Sul, Sombrio, Timbé do Sul, Turvo, conforme exposto na figura a seguir:

Figura 02 - Municípios pertencentes à região da AMESC



Fonte: Site AMESC (2013).

Para que o questionário abrangesse toda a região, a coleta de dados foi realizada via formulário de preenchimento *online*, onde este foi enviado via *e-mail*, para cada um dos participantes, durante o período de 17/09/2013 a 02/10/2013.

Foram aplicados dois tipos de questionários, onde um está voltado para os contabilistas de cada Prefeitura Municipal e o outro para os profissionais responsáveis pela guarda do patrimônio da entidade, visando identificar qual o nível de conhecimento destes profissionais sobre as normas e o andamento do processo de adesão das mesmas nos municípios da região.

#### 4.2 QUESTIONÁRIO APLICADO AO CONTABILISTA

Nesta etapa serão apresentados os dados coletados sobre as respostas dos contabilistas da região da AMESC, representando o seu perfil, nível de conhecimento sobre as normas e o processo de adesão às práticas contábeis estabelecidas pelas NBC T SP 16. Neste questionário foram obtidas 12 respostas das 15 possíveis as quais o formulário foi enviado.

### 4.2.1 Perfil do profissional

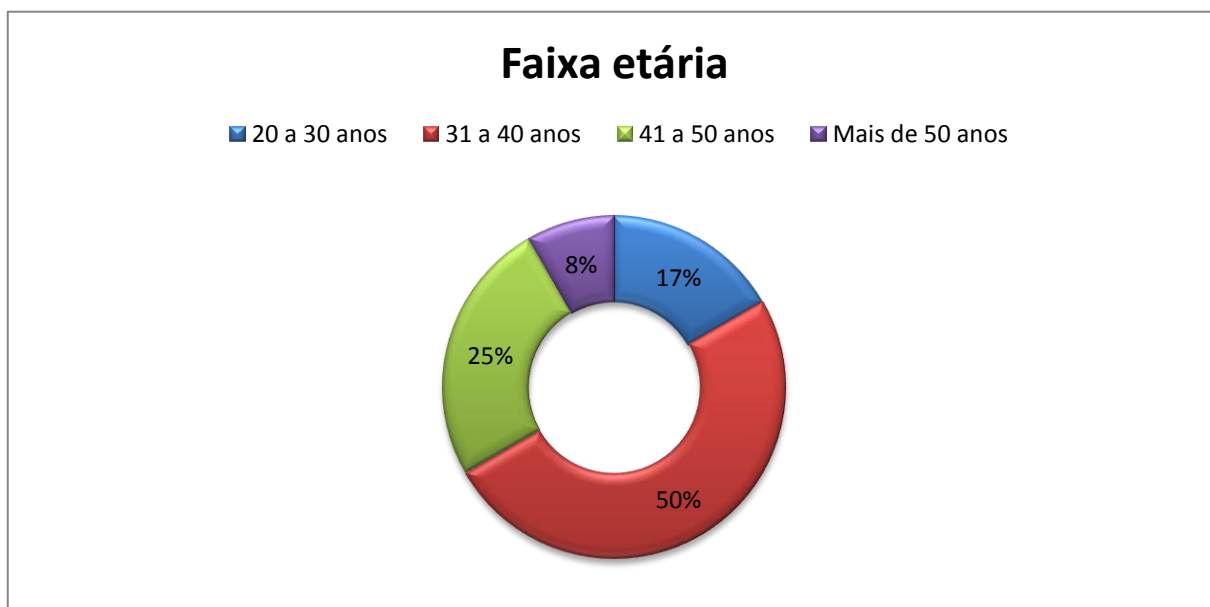
Nesta 1ª etapa foram feitos oito questionamentos sobre o perfil do profissional, identificando seus dados pessoais:

1. Em qual faixa etária você se enquadra?
2. Qual seu sexo?
3. Qual o município que atua?
4. Qual seu tempo de experiência como contador na área pública?
5. Qual seu tipo de cargo público?
6. Qual a sua formação profissional?
7. Qual foi seu último curso de nível superior concluído na área?
8. Qual foi o ano de conclusão do curso citado acima?

#### 4.2.1.1 Faixa etária e sexo

O gráfico abaixo demonstra em qual faixa etária se enquadra o contabilista participante deste questionário:

Gráfico 01 - Contabilidade: Faixa etária

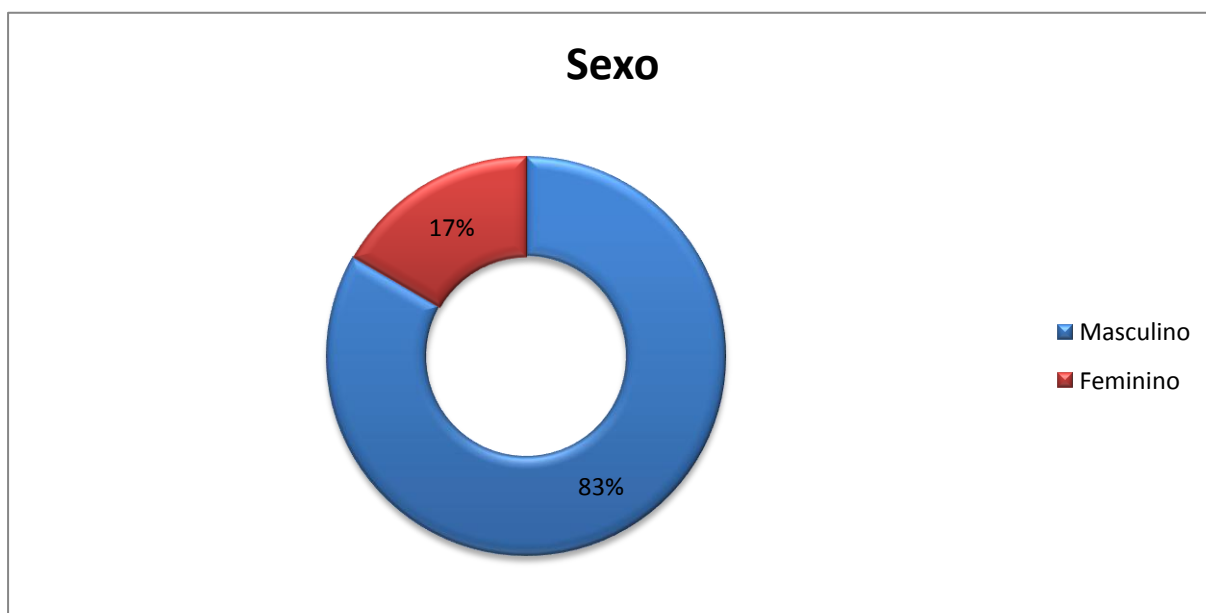


Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nas informações obtidas verificou-se que a maior parte dos profissionais da área contábil no setor público possuem entre 31 a 40 anos, obtendo 6 respostas de um total de 12, representando 50% dos respondentes da pesquisa, outros 3 contabilistas (25%) afirmaram ter entre 41 a 50 anos, 2 responderam ter de 20 a 30 anos e apenas 1 indicou ter mais de 50 anos. Este questionamento evidencia que a maior parte dos profissionais da região tem uma idade superior a 30 anos, podendo ser considerado um ponto positivo, em virtude da maturidade destes profissionais.

Além da faixa etária do profissional, também foi questionado qual gênero (masculino ou feminino), como demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 02 - Contabilidade: Sexo



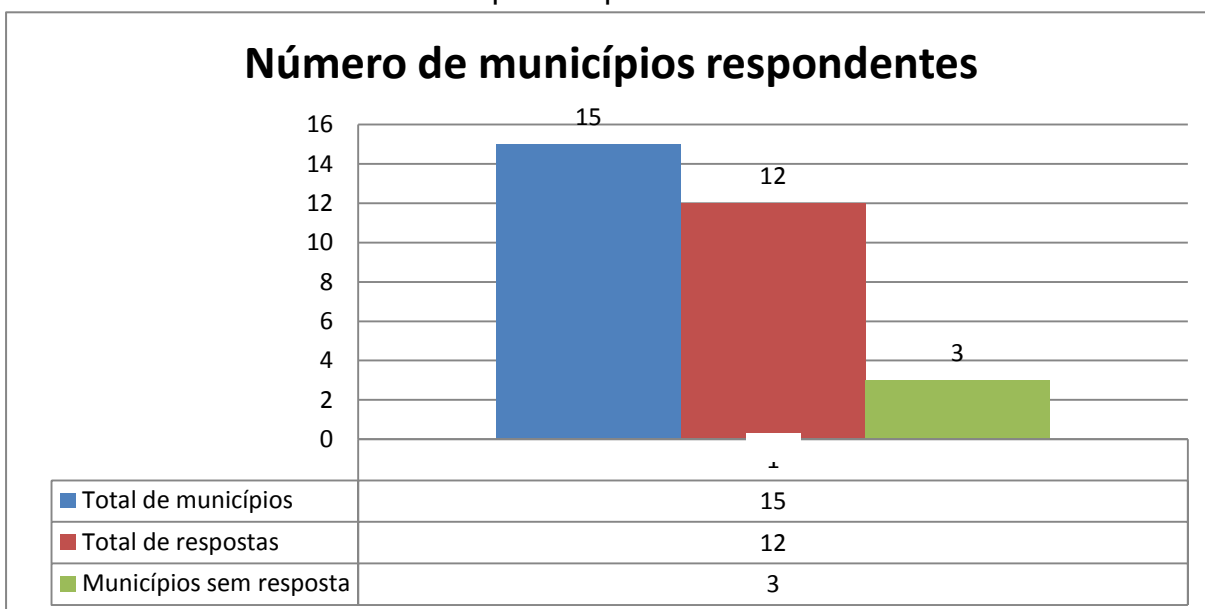
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013)

Com relação ao sexo dos profissionais, é verificado que no setor público os profissionais da área contábil ainda são predominantemente do sexo masculino, sendo que 10 dos 12 participantes, ou seja 83,33% dos respondentes afirmaram ser do sexo masculino, e apenas 2 (16,77%) informaram ser do sexo feminino. Desta forma, fica evidente que mesmo com o crescimento do número de mulheres atuantes na área contábil, no setor público os homens ainda são maioria.

#### 4.2.1.2 Município que atua

Esta questão referente à qual município o profissional atua, apenas foi incluída no formulário para facilitar o controle e a evidenciação dos profissionais que realmente responderam o questionário, sendo que a única informação a apresentar desta questão, é que dos 15 municípios da região, foram obtidas 12 respostas, representando 80% do total, sendo que os 3 que não responderam o questionário foram os contabilistas dos municípios de Passo de Torres, Praia Grande e Sombrio.

Gráfico 03 - Contabilidade: Municípios respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

#### 4.2.1.3 Experiência na área e tipo de cargo

Esta pergunta visa identificar se os profissionais da região da AMESC têm experiência na área, pois neste momento de mudança de cenários no setor público, a experiência no ramo, pode ser considerada uma boa aliada ao contabilista.

Gráfico 04 - Contabilidade: Experiência na área



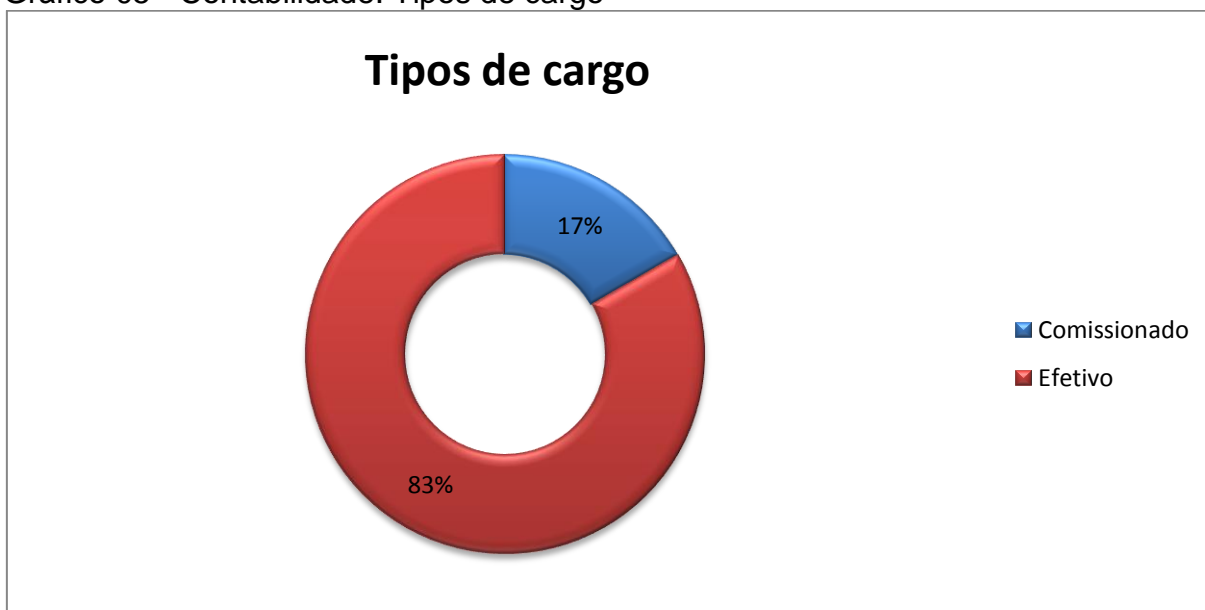
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nos dados acima demonstrados, foi verificado que 6 dos 12 contabilistas da região possuem em média de 10 a 20 anos de experiência no ramo, representando 50% do total, indicando que grande parte dos profissionais tem bastante conhecimento sobre a área, pois atuam nela há muito tempo.

Os dados demonstram que 2 profissionais (17%) têm menos de um ano de experiência, e 1 profissional (8%) tem de 1 a 3 anos, assim verifica-se que a grande maioria possui mais de 3 anos de experiência na área (75%), o que pode ser um ponto positivo, pois a experiência pode facilitar o entendimento do motivo das mudanças e ajudar o profissional a adequar-se com maior facilidade, até porque boa parte dos procedimentos continuam iguais. Por outro lado os 3 que indicaram ter menos de 3 anos de experiência, possuem a vantagem de ter começado a atuar na área após a criação das normas, de forma que desde o início de sua atuação profissional provavelmente estes já começaram a aprender os procedimentos com base nas normas.

Um dos pontos que auxilia o contador da área contábil a permanecer na função por muitos anos é sua estabilidade no cargo, devido sua efetivação, que normalmente é definida via concurso público.

Gráfico 05 - Contabilidade: Tipos de cargo



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Assim, com base nas respostas obtidas, foi possível identificar que a maior parte dos profissionais da área tem cargos efetivos, sendo que 10 participantes (83%) responderam estarem enquadrados neste tipo de cargo, o que é importante, pois a continuidade dos serviços contábeis se torna mais eficiente quando realizada pela mesma pessoa ao longo do tempo.

Conforme o TCE (2003),

em face do caráter contínuo de sua função, o cargo de contador deve estar previsto nos quadros de servidores efetivos da Prefeitura Municipal e da Câmara de Vereadores, quando esta administrar seus próprios recursos, pois a atividade não se coaduna com cargos de livre nomeação e exoneração.

Assim, de acordo com o exposto pelo TCE os cargos dos contabilistas devem ser de caráter efetivo. Porém algumas entidades ainda possuem profissionais comissionados atuando na área.

Ainda foram obtidas 2 respostas (17%) onde os profissionais afirmaram ter um cargo do tipo comissionado, sendo que com base no Art. 37, da Constituição Federal de 88, os cargos em comissão, destinam-se apenas a cargos com atribuições de direção, chefia e assessoramento, de modo que o mister de contador não se enquadra nestas atribuições, desta forma estes 2 contabilistas estariam em desacordo com permitido em lei. Porém a CF cita, no mesmo artigo, que este tipo de situação é permitida em casos em que a contratação seja por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, ou seja em



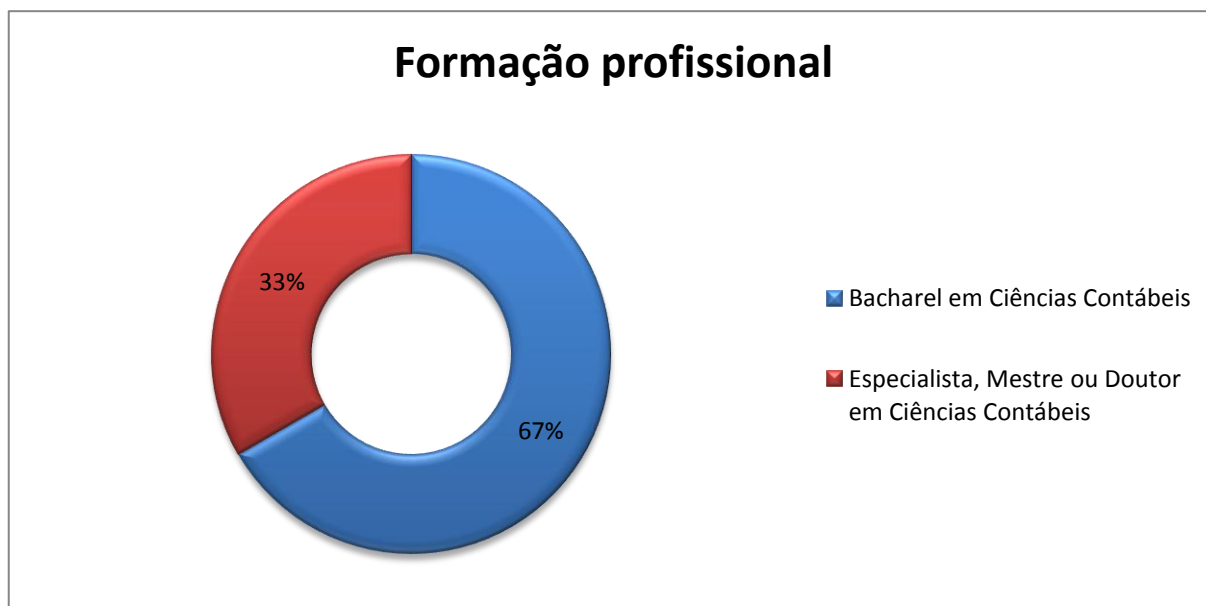
caso de urgência, como por exemplo, se houver falecimento ou afastamento do atual contador, a entidade pode provisoriamente instituir um outro colaborador como contabilista, desde que devidamente qualificado para assumir a função.

A fim de confirmar esta situação, foi verificado, que os 2 participantes que responderam ter o cargo do tipo comissionado, foram os mesmos que anteriormente disseram ter menos de um ano de experiência na área, indicando a probabilidade de estarem assumindo a função temporariamente.

#### 4.2.1.4 Formação profissional

Dos contabilistas que responderam o questionário, todos possuem no mínimo formação de bacharel em Ciências Contábeis, não havendo nenhum contabilista com apenas a formação em curso técnico atuando na área como demonstra o gráfico a seguir:

Gráfico 06 - Contabilidade: Formação profissional



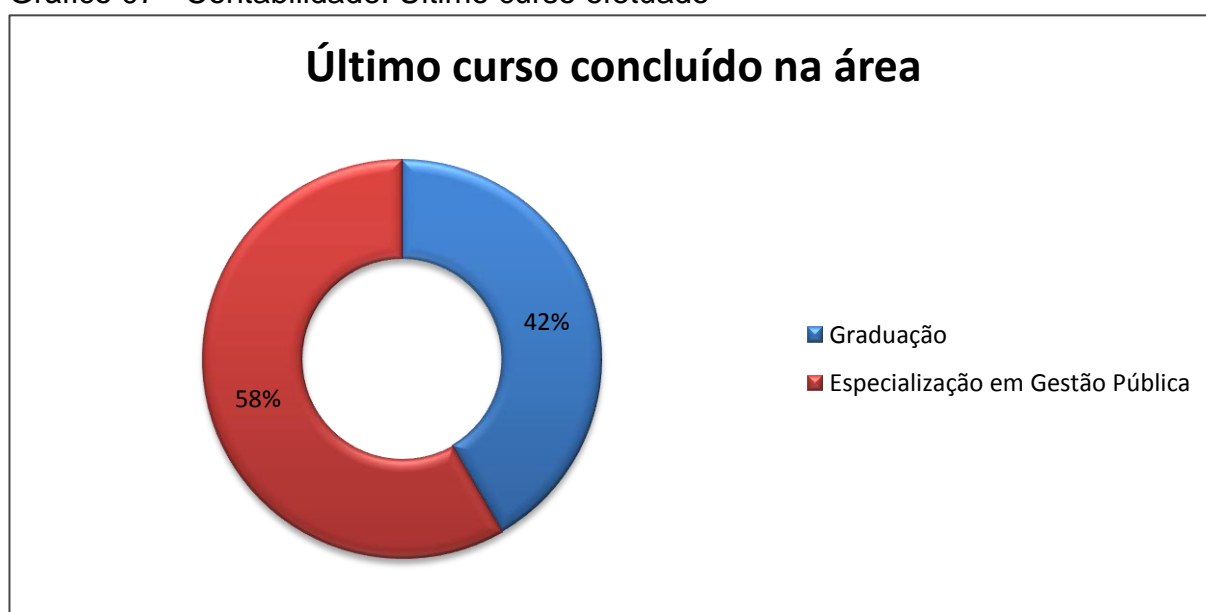
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Dos 12 que responderam, 8 (67%) são formados Bacharel em Ciências Contábeis e 4 (33%) são Especialistas, Mestres ou Doutores na área, mostrando que todos os profissionais da região estão devidamente capacitados para exercer a função.

#### 4.2.1.5 Último curso de nível superior concluído na área e seu ano de conclusão

Neste item foi verificado que apesar de alguns contabilistas já possuírem bastante tempo de experiência na área, a maior parte destes, se formaram em algum curso de nível superior em Ciências Contábeis recentemente, indicando a probabilidade de que alguns destes tenham começado na profissão, como técnicos e, posteriormente cursaram o bacharel.

Gráfico 07 - Contabilidade: Último curso efetuado



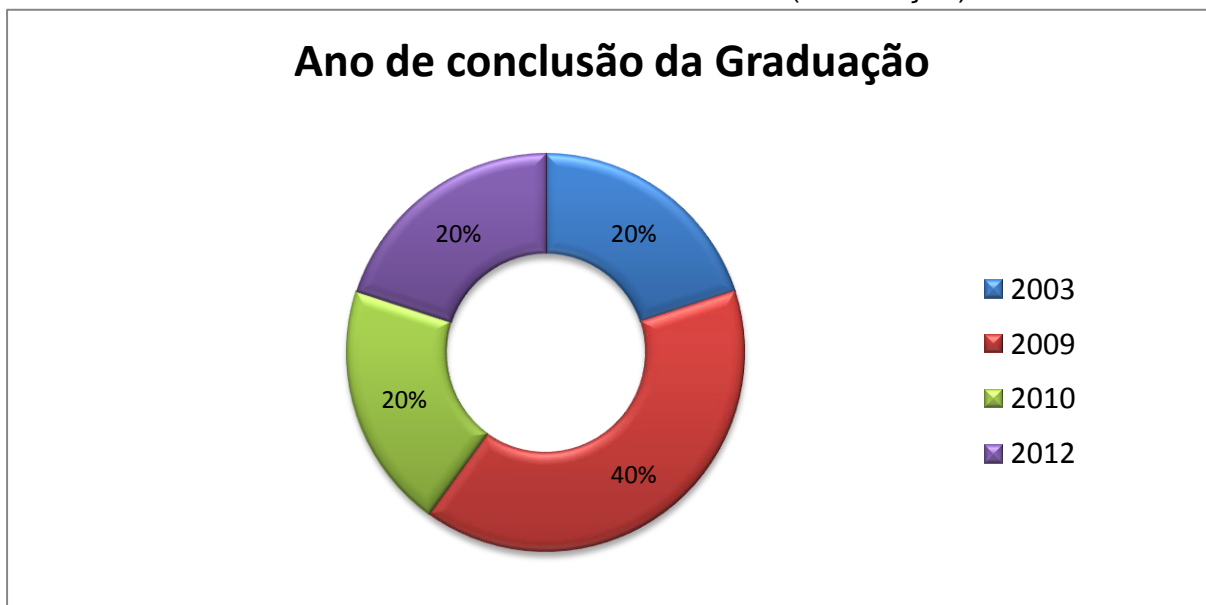
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

De acordo com as informações obtidas, foi verificado que alguns contabilistas estão se especializando na área, onde 7 (58%) dos 12 participantes afirmaram estar se especializando em alguma área do setor público, o que é muito interessante, uma vez que o Código de Ética do contabilista tem dentre suas premissas a da educação continuada, além de fazer com que a classe contábil evolua como ciência. Os outros 5 respondentes (42%) afirmaram que seu último curso concluído na área foi a graduação, contudo, esta resposta é um pouco contraditória, pois na questão anterior sobre a formação profissional, apenas 4 (33%) dos respondentes disseram ser pós-graduados na área, havendo algum desentendimento com relação a estas perguntas deste questionário.

Outro ponto interessante a ser considerado é a data de conclusão dos cursos citados anteriormente, visando identificar a atualidade dos conhecimentos

adquiridos pelos profissionais nos respectivos cursos conforme demonstrado no gráfico a seguir:

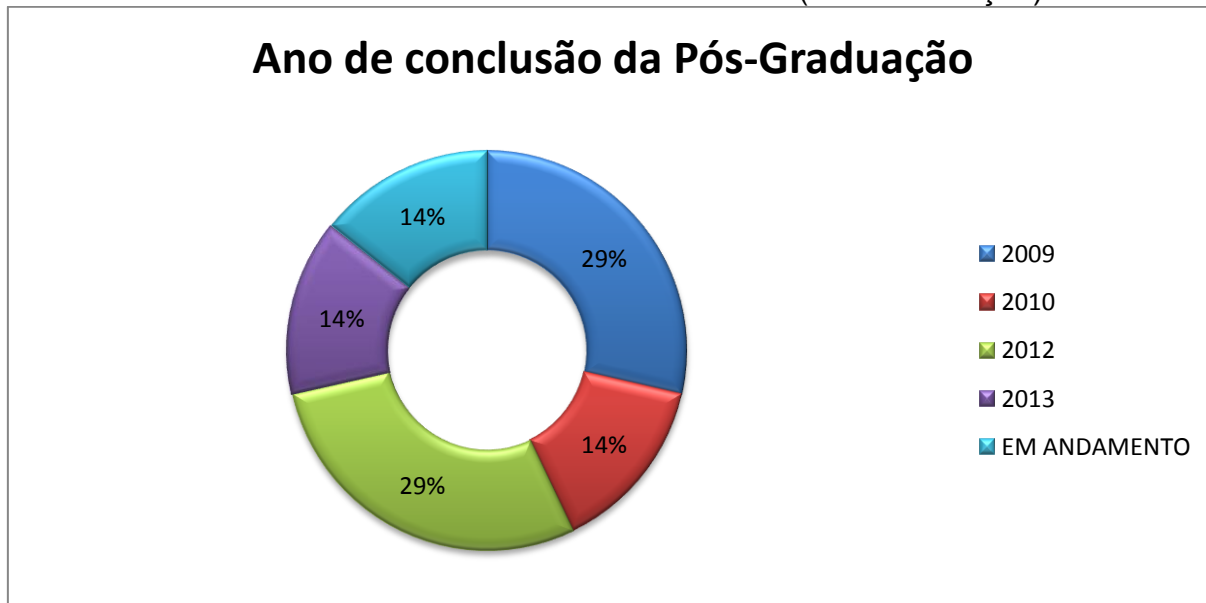
Gráfico 08 - Contabilidade: Ano de conclusão do curso (Graduação)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Dos 5 que disseram ter a graduação como seu último curso concluído na área, 2 (40%) informaram ter terminado o curso em 2009, e os outros 3 findaram seus cursos em 2003, 2010 e 2012 obtendo cada uma das opções 20% do total das respostas. Sobre os profissionais que concluíram a pós-graduação, tem-se que:

Gráfico 09 - Contabilidade: Ano de conclusão do curso (Pós-Graduação)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Dos 7 que responderam ter como último curso a pós-graduação, 1 (14%) finalizou o curso em 2013, 2 (29%) finalizaram em 2012, 1 (14%) finalizou em 2010 e 2 (29%) finalizaram em 2009. Foi obtida ainda 1 resposta (14%) onde o participante afirmou estar com sua pós-graduação em andamento.

Os gráficos acima mostram que a data de conclusão do curso de boa parte dos participantes foi posterior ao ano de 2009, ou seja, efetuado após a publicação das normas, assim provavelmente estes ouviram falar das novas normas ainda enquanto acadêmicos. Sendo que dos 12 contabilistas respondentes, apenas 1 (8%) concluiu seu último curso na área em 2003, anteriormente a publicação das normas.

Assim, ao final desta etapa, fica evidente que a maior parte dos profissionais da região são experientes, além de estarem se especializando na área, o que indica que muito provavelmente estes já estejam se preparando para por em prática os procedimentos adotados pela NBC T SP 16.

A fim de identificar se os profissionais da região estão realmente preparados ou se preparando para o advento das normas, foi criada a 2ª etapa com questionamentos relacionados a conhecimentos gerais sobre as NBC T SP 16.

#### **4.2.2 Conhecimentos Gerais sobre as Normas**

Nesta 2ª etapa foram feitas algumas perguntas visando identificar se o profissional está se preparando para a adesão das normas e caso esteja de que forma, sendo expostas as seguintes questões:

1. Você está se preparando para a implantação das NBC T SP 16?
  - 1.1 Se a resposta anterior for sim: De que forma você está se preparando?
2. Qual a maior dificuldade encontrada para preparar-se para o advento das normas?
3. Você tem conhecimento se a empresa que fornece o software contábil usado pela entidade pública está se preparando ou esta preparada para adequar seus sistemas às NBC T SP 16?
  - 3.1 Caso sua resposta acima for sim, qual foi o meio utilizado pela empresa de demonstrar que a mesma está adequada?

4. Na sua opinião, o seu nível de conhecimento sobre as NBC T SP 16 é.

#### 4.2.2.1 Preparação para a implantação das Normas

Esta questão tem por objetivo, identificar se os profissionais da área estão preparados ou se preparando para o advento das normas, uma vez que provavelmente terão de começar a utilizá-las no ano de 2014, assim foram coletadas as seguintes respostas:

Gráfico 10 - Contabilidade: Preparação para a implantação das normas



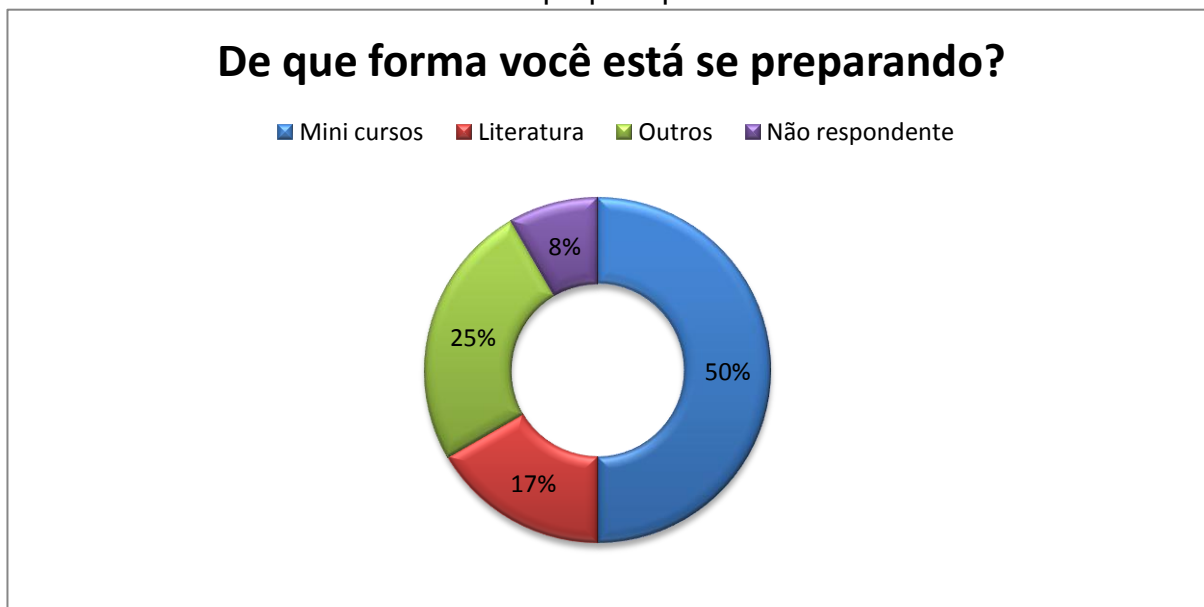
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nos dados coletados, a maior parte dos contabilistas afirmaram estar se preparando para a implantação das normas, onde dos 12 participantes, 7 (59%) responderam estar se preparando efetivamente para o advento das normas, outros 4 (33%) responderam estar se preparando parcialmente, e apenas 1 (8%) apontou não estar se preparando para as normas, o que é preocupante, uma vez que esta será obrigatória a partir do ano de 2014. Cabe ressaltar que o participante que indicou não estar se preparando, é o mesmo que anteriormente respondeu ter o tipo de cargo comissionado, sendo possível que este exerça o cargo apenas temporariamente e talvez por isso não esteja se preparando para o advento das normas.

#### 4.2.2.2 Forma de preparo

Quando questionados sobre a forma a qual estes estavam se preparando, foram obtidas as seguintes respostas:

Gráfico 11 - Contabilidade: Forma de preparo para as normas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Das 12 respostas obtidas, a mais indicada pelos profissionais da área com 6 votos (50%) foram os Mini cursos, logo em seguida com 2 votos (17%) a literatura foi a segunda mais apontada pelos contabilistas como aliada ao aprendizado sobre as normas, outros 3 participantes (25%) apontaram outras opções, como os ciclos de estudos e a Federação Catarinense de Municípios – FECAM que deve estar auxiliando de alguma forma os profissionais da área (A forma de auxílio não foi especificada pelo respondente).

Cabe salientar que, como um dos participantes respondeu anteriormente que não estava se preparando para adesão das normas, o mesmo logicamente, também não respondeu a forma a qual estava se preparando, deste modo 1 (8%) participante não respondeu esta questão, onde no gráfico o mesmo é representado como 'Não respondente'.

#### 4.2.2.3 Maior dificuldade encontrada com o advento das normas

Devido à quantidade de novidades e alterações trazidas pelas normas, os profissionais da área acabam tendo problemas e dificuldades para a adesão destas, tendo em vista que este é um processo bastante complexo. Desta forma, foi questionado aos contabilistas, qual a maior dificuldade encontrada para a adesão das normas, obtendo os seguintes resultados:

Gráfico 12 - Contabilidade: Dificuldades encontradas para o advento das normas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Sobre a questão relacionada às dificuldades encontradas para preparar-se com o advento das normas, foi possível indicar mais de uma opção por participante, assim foram obtidas 16 respostas de 12 profissionais.

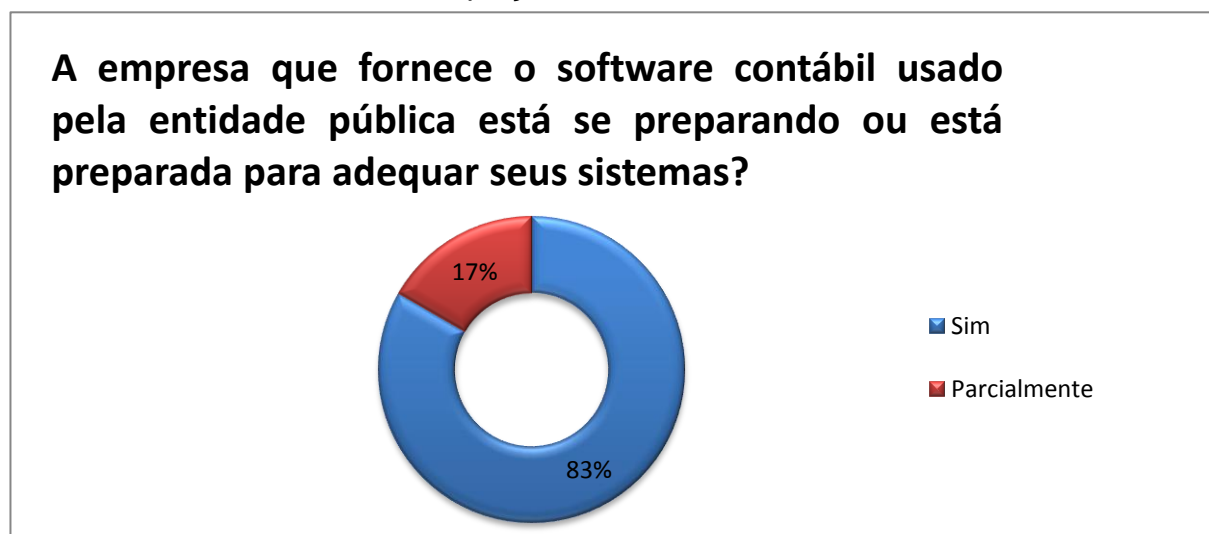
Com base nos dados apresentados no gráfico acima, 6 das 16 respostas (39%) indicaram que a maior dificuldade encontrada para a adesão das normas é o tempo, ou seja, a falta de tempo para o profissional adequar-se, pois o mesmo possui muitas atribuições e responsabilidades. Outro fator bastante citado com 4 votos (25%), foi a falta de apoio por parte dos gestores, dando a entender que não está havendo interesse por parte destes em incentivar a preparação do profissional para a adesão às normas.

Outros motivos citados e não menos importantes, foram a escassez literária com 2 votos (12%), uma vez que o assunto é bastante recente e há poucos livros sobre o referido tema, a falta de treinamentos focados nas alterações também com 2 votos (12%), demonstrando mais uma vez a falta de interesse por parte dos gestores em capacitar seus colaboradores. Por fim, com 1 voto (6%) cada, foram citadas a falta de recursos públicos, além da resposta “Não Temos Dificuldades” caso único, pois o processo de adesão as normas é bastante complexo e demorado, onde até mesmo os mais experientes na área estão passando dificuldades em adequar-se, fazendo com que esta seja uma resposta um tanto inusitada.

#### 4.2.2.4 Adequação do *software* contábil

Quando perguntado se a empresa que fornece o *software* contábil está se preparando para o advento das normas, as respostas foram as seguintes:

Gráfico 13 - Contabilidade: Adequação do *software* contábil



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).



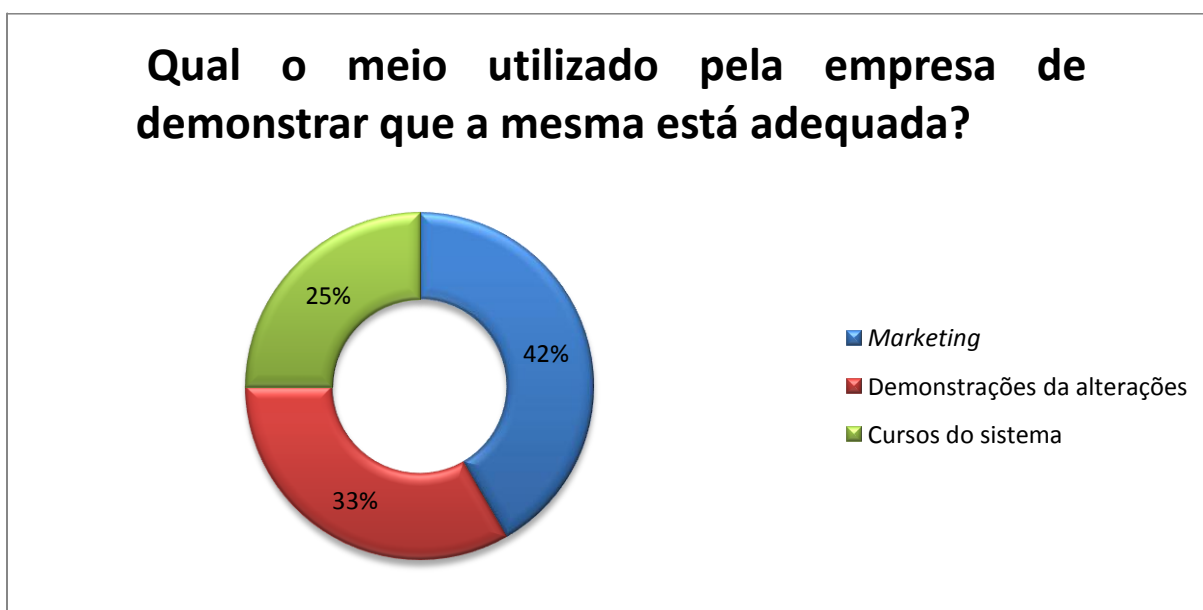
Sobre a preparação do *software* contábil utilizado pela entidade, 10 profissionais (83%) responderam que sim, o *software* está sendo preparado para a adesão das normas, já os outros 2 respondentes (17%) disseram que os fornecedores do *software* estão se preparando parcialmente. Isso é um bom sinal, pois mostra interesse por parte dos fornecedores em estar preparados e dar o suporte necessário para o profissional.

A adequação do *software* contábil é essencial, uma vez que o sistema deve estar apto para realizar a escrituração contábil além de possibilitar a geração das demonstrações contábeis de acordo com as normas, de modo que, em caso deste não permitir realizar as operações básicas identificadas nas normas, os contabilistas não conseguirão por em prática o que é determinado por ela.

#### 4.2.2.5 Meio utilizado para demonstrar a adequação do *software* contábil

Esta questão fala sobre a forma que a empresa fornecedora do *software* contábil utilizou para divulgar a adequação do sistema às normas, como demonstra o gráfico abaixo:

Gráfico 14 - Contabilidade: Demonstração para adequação do *software*



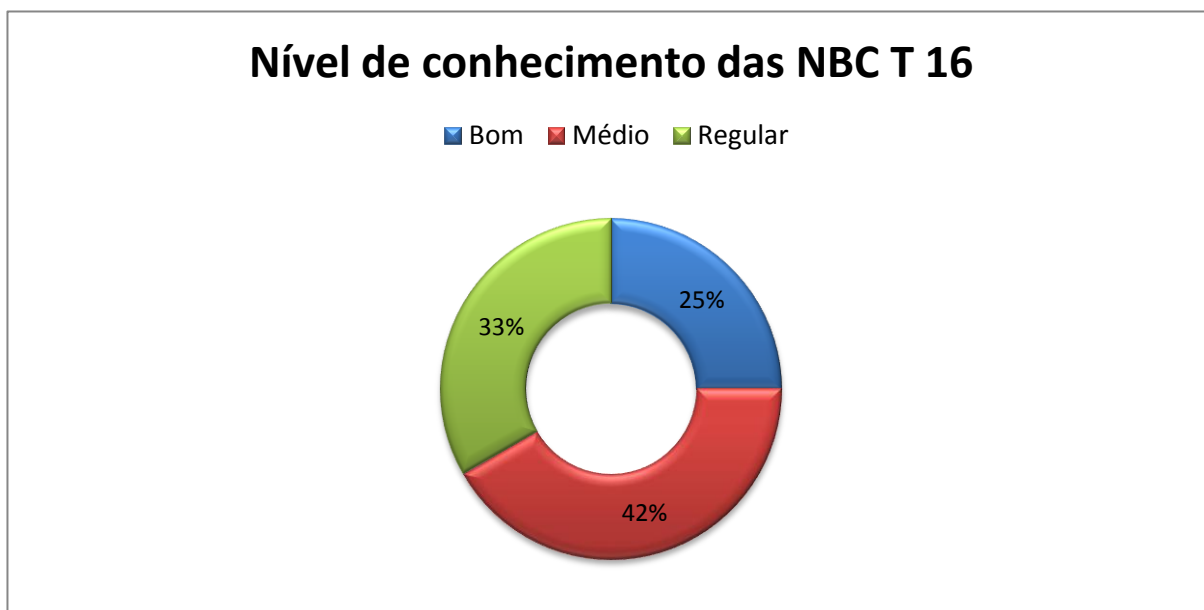
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Segundo o gráfico acima, as respostas foram bastante divididas entre *Marketing*, Demonstração das alterações e Cursos do sistema, porém a opção que mais obteve indicações, com 5 votos de um total de 12, foi o *Marketing*, em seguida veio as Demonstração das alterações com 4 votos (33%) e por fim os Cursos do sistema com 3 votos (25%).

#### 4.2.2.6 Nível de conhecimento sobre as normas:

Esta questão tem por objetivo identificar qual o nível de conhecimento sobre as NBC T 16 que os profissionais acreditam ter:

Gráfico 15 - Contabilidade: Nível de conhecimento em relação às NBC T 16



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Perguntado sobre o nível de conhecimento do contabilista em relação às normas, as respostas foram um tanto preocupantes, sendo que das 12 respostas, a mais indicada pelos respondentes com 5 votos (42%) foi a de que na opinião do profissional o seu conhecimento é “médio”. Logo após, com 4 votos (33%), os participantes apontaram que seu nível de conhecimento é “regular” e somente 25% contabilistas responderam ter um nível “bom” de conhecimento, representando apenas 3, dos 12 que responderam o questionário.

A opção “ótimo” não foi respondida por nenhum dos contabilistas. Por outro lado, também não houve nenhuma resposta com a opção “ruim” o que é um

ponto positivo, demonstrando que todos os profissionais respondentes estão buscando ao menos conhecer as normas.

Todavia, é um pouco contraditório uma vez que quando perguntado se os contabilistas estavam se preparando para o advento das normas 1 participante (8%) respondeu que 'Não', logo este logicamente não deveria ter conhecimento das normas, uma vez que, disse não estar se preparando, porém, nesta questão, este respondeu ter um 'Bom' nível de conhecimento, gerando certa desconfiança, pois como alguém que não está se preparando pode ter um bom nível de conhecimento sobre as normas?

Assim, ao fim da 2ª etapa, verificou-se que grande parte dos contabilistas estão em busca de conhecimento para o advento das NBC T SP 16. A maioria acredita que a maneira mais eficiente de conhecer sobre as normas, são os mini cursos, de forma que é bastante compreensível, já que em mini cursos o aprendizado é amplo em um curto espaço de tempo, sendo que os profissionais indicaram ter pouco tempo para interar-se sobre o referido tema.

Desta forma, com o resultado encontrado, ainda não é possível saber se os profissionais da área têm este nível de conhecimento, por esse motivo, a próxima etapa visa identificar se realmente os participantes conhecem o assunto, através de perguntas específicas sobre as mudanças estabelecidas pelas normas.

### **1.3.1 Conhecimentos Específicos**

Nesta última etapa foram realizadas perguntas específicas sobre os procedimentos a serem adotados a partir da publicação das NBC T SP 16, visando identificar o grau de conhecimento dos profissionais da região e comparar com as respostas coletadas nas questões anteriores. Deste modo, esta etapa foi formulada com as seguintes perguntas:

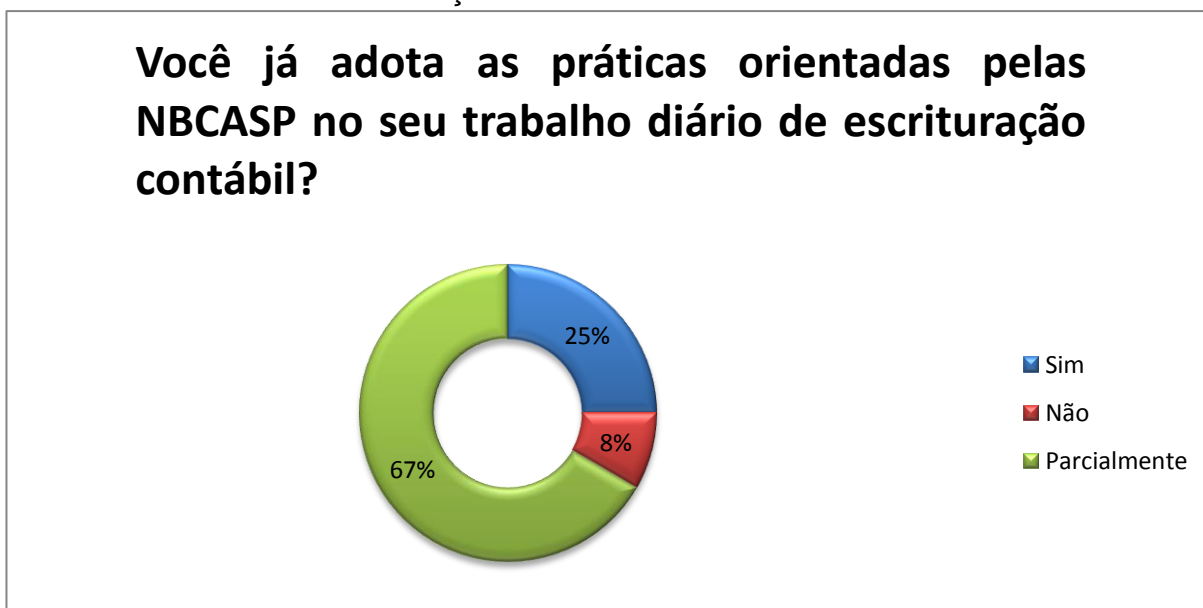
1. Conforme definido nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.128 a 1.137 de 2008, as práticas orientadas pelas NBCASP são obrigatórias desde 01/01/2010. Você já adota tais práticas no seu trabalho diário de escrituração contábil?

2. Conforme a NBC T SP 16 qual destes subsistemas não faz mais parte da Contabilidade Aplicada ao Setor Público?
3. Conforme a NBC T SP 16 uma despesa incorrida sem autorização orçamentária deve ser registrada?
4. Conforme a NBC T SP 16 o *software* contábil utilizado pela entidade pública deve sofrer registro de perda de valor?
5. O regime contábil para as receitas públicas no sistema patrimonial em geral é o:
6. No caso de bens usados que nunca passaram pelo processo de depreciação e que ainda estão em uso, qual procedimento a se fazer?
7. Conforme os Princípios da Contabilidade e as Normas Aplicadas ao Setor Público, qual destas características do registro contábil representa a Imparcialidade?
8. O objeto de estudo da contabilidade pública é?
9. Na sua opinião, as normas trarão benefícios para a gestão do ente público, bem como para a instrumentalização do controle social tornando a gestão pública mais transparente e eficaz?

#### 4.3.1.1 Adoção das práticas orientadas pelas NBCASP

Conforme definido nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.128 a 1.137 de 2008, as práticas orientadas pelas NBCASP são obrigatórias desde 01/01/2010, porém algumas entidades ainda não estão aptas para a implantação destas. Nesse sentido, foi questionado aos contabilistas se estes já vinham adotando as práticas contábeis indicadas pelas NBCASP no seu dia-a-dia, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 16 - Contabilidade: Adoção das normas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

A partir do gráfico, verificou-se que a maior parte dos contabilistas ainda não está colocando em prática as normas contábeis por completo, sendo que apenas 3 (25%) responderam estar adotando os procedimentos delimitados pelas normas. Outros 8 respondentes (67%) disseram estar adotando-as de forma parcial, e apenas 1 (8%) respondeu ainda não adotar estas práticas no dia-a-dia.

Em uma breve análise das respostas obtidas até o momento, seria lógico, que o profissional que respondeu não estar pondo em prática as normas, seria o mesmo que anteriormente respondeu não estar se preparando para o advento das mesmas. Contudo não foi o que aconteceu, o participante que respondeu não estar adotando as práticas, respondeu em questão anterior estar se preparando para elas, já o contabilista que informou não estar se preparando, nesta questão afirmou estar pondo em prática as normas.

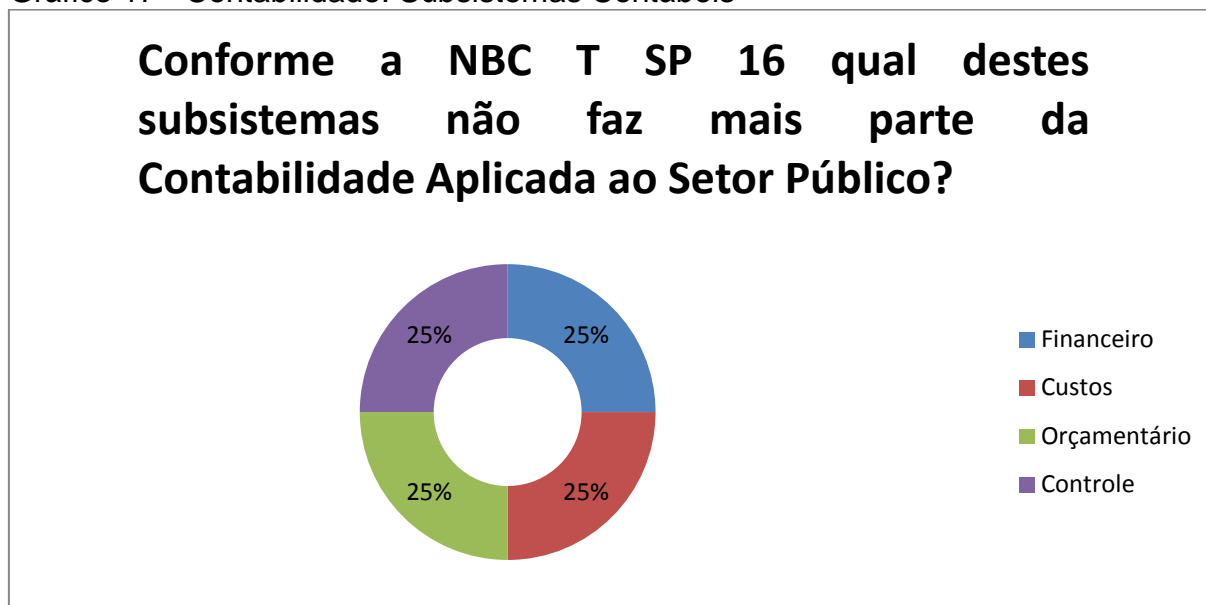
Estas respostas são no mínimo intrigantes, pois como é possível alguém não estar se preparando para as NBC T 16 e ao mesmo tempo estar pondo em prática os procedimentos adotados por elas?

#### 4.3.1.2 Sistemas contábeis

Conforme a NBC T SP 16.2 os anteriormente chamados sistemas contábeis: Orçamentário, Patrimonial, Financeiro e Compensado, passaram por

modificações, passando a adotar a denominação de subsistemas, além de extinguir um destes. Quando perguntado aos profissionais qual destes teria deixado de existir, as respostas foram as seguintes:

Gráfico 17 - Contabilidade: Subsistemas Contábeis



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Neste primeiro questionamento referente às mudanças ocorridas, já pode ser verificado que o conhecimento sobre as normas não está bem disseminado, pelo menos não neste momento da pesquisa, pois as respostas foram muito divididas, onde apenas 3 profissionais (25%) responderam corretamente a opção 'Financeiro' correspondendo ao sistema que irá deixar de existir com o advento das normas.

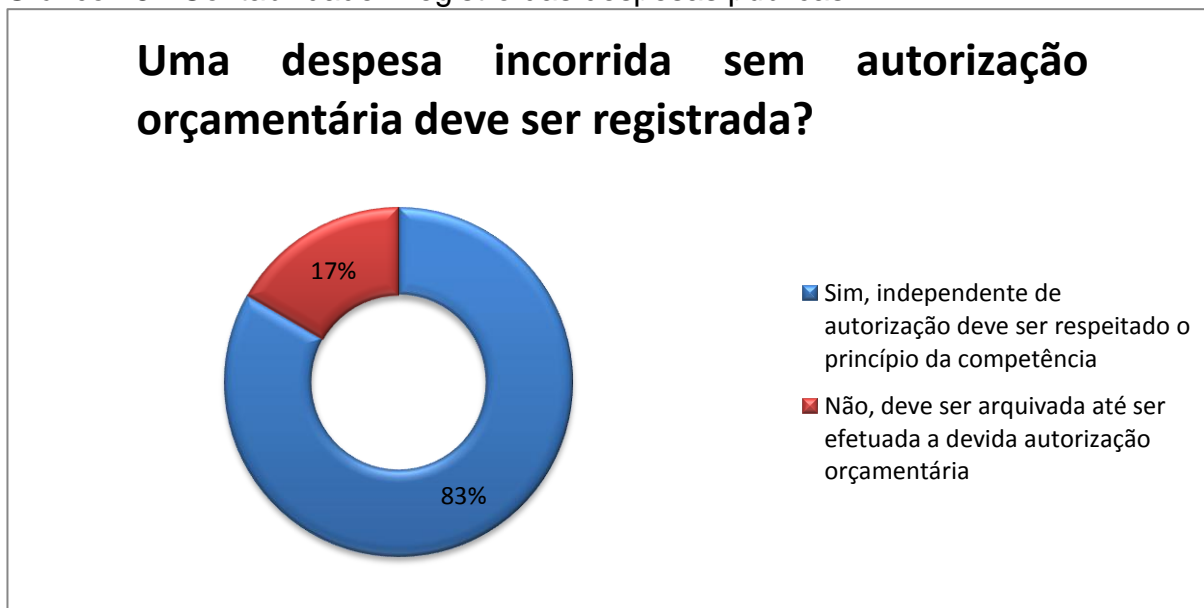
Todas as 4 opções, Financeiro, Orçamentário, Custos e Controle receberam 3 votos dos 12 possíveis, de modo que cada opção ficou com exatos 25% das respostas.

Fato interessante ainda sobre esta questão é que dos 3 profissionais que anteriormente disseram ter um nível 'Bom' de conhecimento sobre as normas, apenas 1 acertou esta primeira pergunta, sendo que dos outros 2, um respondeu que o sistema que irá deixar de existir é o 'Controle' e o outro o 'Orçamentário'. Cabe salientar que o subsistema Orçamentário, é atualmente o mais utilizado pelas prefeituras e tem elevada importância na gestão das entidades públicas.

#### 4.3.1.3 Registro das despesas públicas

Foi questionado aos profissionais se caso ocorresse alguma despesa no período a qual a mesma não havia sido autorizada orçamentariamente, se esta deveria ser registrada ou não, obtendo as seguintes respostas:

Gráfico 18 - Contabilidade: Registro das despesas públicas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Grande parte dos contabilistas responderam que sim, independentemente de autorização orçamentária, o profissional deve respeitar o princípio da competência e registrar a despesa na contabilidade, onde 10 (83%) dos 12 respondentes, afirmaram corretamente, que a despesa deve sim ser registrada. Isso está bastante claro na norma, onde esta aponta que a contabilidade pública é apenas uma ramificação da ciência contábil, devendo respeitar os mesmos princípios.

Porém 2 participantes (15%) ainda responderam que para o registro da despesa se faz necessário a devida autorização orçamentária, o que é de certa forma compreensível uma vez que este procedimento era o adotado pelos profissionais da área antes da publicação das normas, contudo, esta atitude vai de encontro com os princípios contábeis, pois neste caso, sabia-se da existência da despesa e esta não era registrada afim de não prejudicar o orçamento da entidade, o que acaba mascarando a real situação da mesma. Esta resposta mostra que

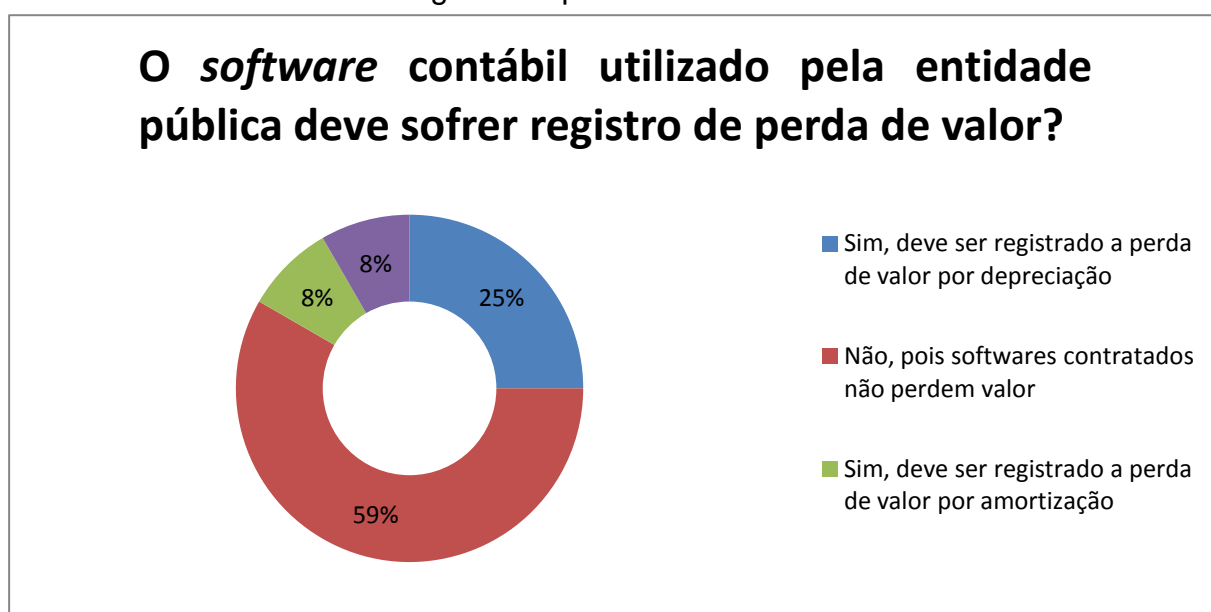
mesmo com o advento das normas, alguns ainda seguem adotando este procedimento.

Todavia estes 2 que responderam erroneamente (despesa não deve ser registrada sem autorização orçamentária) são profissionais jovens com faixa etária de 20 a 30 anos, e com formação em curso superior no ano de 2012 além de possuírem menos de 3 anos de experiência na área. Este é um fator que em tese, deveria ter influenciado na escolha da opção correta, já que estes iniciaram o exercício da função depois da publicação das normas.

#### 4.3.1.4 Registro de perda de valor (*software* contábil)

O registro de perda de valor é uma das novidades trazidas pelas normas, onde esta indica que o registro da perda é extremamente necessário para evidenciar a real situação do patrimônio da entidade. O *software* contábil utilizado pela entidade pública, também deve ser considerado como um ativo, uma vez que a utilização deste gera benefícios para a entidade como, por exemplo, a organização das informações para a tomada de decisão de gestores. Nesse sentido, foi questionado aos contabilistas sobre o registro da perda de valor do *software* contábil da entidade, sendo obtidas as seguintes respostas:

Gráfico 19 - Contabilidade: Registro de perda de valor do *software* contábil



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).



O resultado encontrado demonstra que o grau de conhecimento dos profissionais da área em relação à perda de valor é no mínimo preocupante, já que apenas 1 contabilista (8%) respondeu corretamente a questão.

Mais da metade dos participantes, representando 7 (59%) dos 12 contabilistas respondentes, afirmaram erroneamente que *softwares* contratados não perdem valor, sendo que dentre eles está o profissional que em questão anterior disse não ter dificuldade na adesão as práticas estabelecidas pelas normas.

Houve também 1 resposta (8%) indicando que na contabilidade aplicada ao setor público não registra-se perda de valor. Esta resposta indica que o profissional está desatualizado em relação à NBC T SP 16.9, já que esta norma foi criada exclusivamente para tratar do registro de perda de valor no setor. Vale frisar que o profissional que assinalou esta questão foi o mesmo que anteriormente disse não estar se preparando para o advento das normas e que também indicou ter um bom nível de conhecimento sobre as mesmas.

Foram obtidas ainda 3 respostas (25%) indicando que a perda de valor é devida, porém afirmaram que esta perda seria por depreciação, o que não está correto, uma vez que a depreciação é utilizada para bens tangíveis, sendo que os *softwares* são intangíveis.

Cabe ressaltar que alguns *softwares* como, por exemplo, o Windows OEM que vem junto na aquisição de um computador, é registrado como se fosse parte da máquina, de modo que este acaba sendo depreciado. Esta particularidade pode ter, de certa forma, influenciado a resposta de alguns contabilistas, porém a pergunta em questão referia-se ao *software* contábil.

#### 4.3.1.5 Regime contábil para as receitas públicas

Em relação ao regime adotado para as receitas públicas, a maior parte dos profissionais da área já está atenta as normas, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 20 - Contabilidade: Regime adotado para o registro das receitas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Nas práticas utilizadas anteriormente as normas, as receitas públicas eram registradas apenas quando efetivamente recebidas, ou seja, pelo regime de caixa, de forma que os gestores não conseguiam identificar o valor que a entidade tinha a receber, mas somente o que já havia recebido.

Nesta questão, 9 (75%) dos 12 profissionais responderam corretamente que o registro das receitas deve ser pelo regime de competência, respeitando os princípios básicos da contabilidade.

Porém 3 profissionais (25%) ainda afirmaram que o regime das receitas públicas é o de caixa, o que é compreensível já que este é o regime utilizado pelo subsistema Orçamentário e era o mais comumente usado pelos profissionais da área.

Dentre os contabilistas que responderam que o regime a ser utilizado nas receitas públicas é o de caixa, estão 2 profissionais experientes, que anteriormente disseram ter de 10 a 20 anos de experiência na área, além do participante que respondeu não estar se preparando para o advento das normas, e ter um bom nível de conhecimento sobre estas.

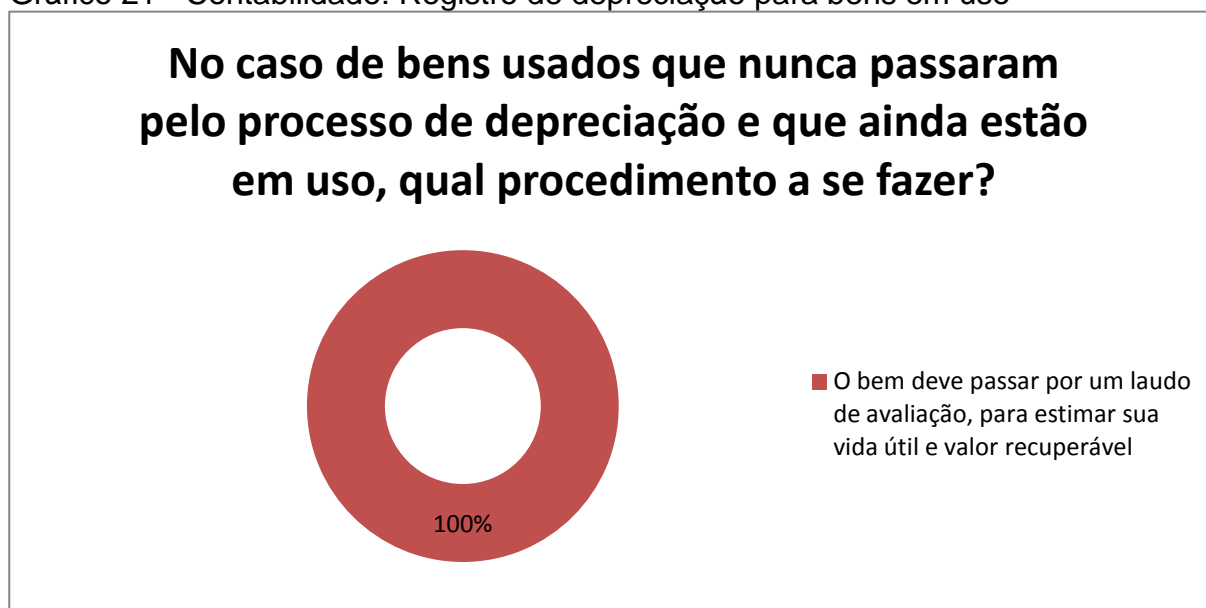
A NBC T SP 16 traz como uma de suas diretrizes, o registro das receitas públicas no momento do fato gerador, de modo que independentemente do seu recebimento, a receita deve ser registrada caso tenha ocorrido o direito de receber determinado valor, como por exemplo, após ter realizado a prestação de um serviço

ou por já ter identificado os contribuintes e ter emitido os boletos, dentre outras situações.

#### 4.3.1.6 Registro de depreciação de bens usados

Como o registro de perda de valor não era uma prática comumente realizada pelas entidades do setor público, com o advento das normas, muito provavelmente os profissionais da área se depararam com bens usados e que ainda estão em uso, mas não estão devidamente depreciados. Nesse contexto, foi questionado aos contabilistas, qual deveria ser o procedimento a ser realizado nestes casos, sendo obtida a seguinte resposta:

Gráfico 21 - Contabilidade: Registro de depreciação para bens em uso



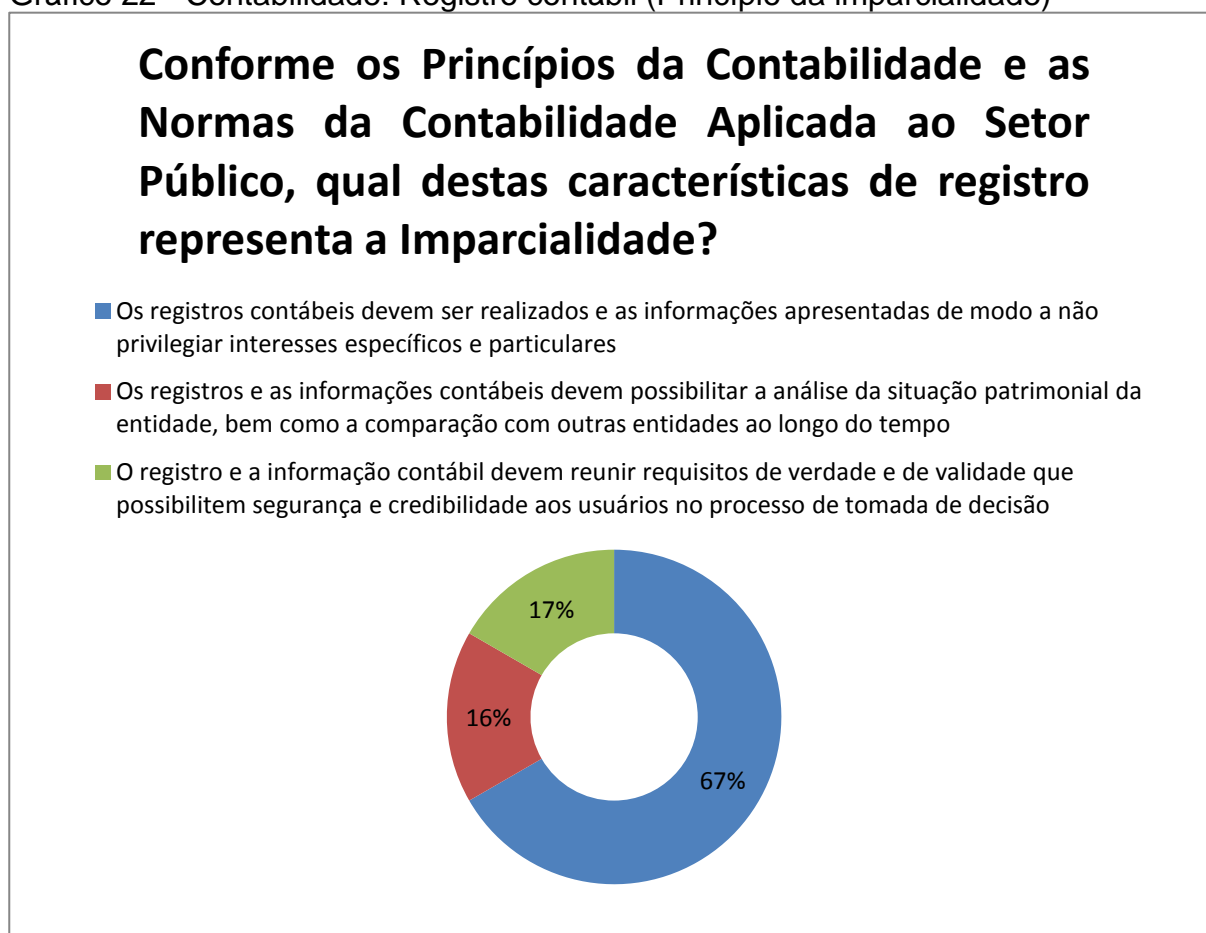
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme demonstrado no gráfico acima, todos os participantes estão atentos aos procedimentos a serem adotados em caso de bens usados que ainda não estão devidamente registrados, onde os 12 (100%) responderam corretamente que neste caso os bens devem passar por um laudo de avaliação, para estimar sua vida útil e valor recuperável.

#### 4.3.1.7 Registro contábil (Imparcialidade)

A NBC T SP 16.5 que trata do registro contábil, traz as características as quais o profissional da área deve observar no momento de escriturar o registro contábil. Nesse sentido, foi questionado aos participantes desta pesquisa quais das características o registro contábil deve apresentar tomando como base a imparcialidade, obtendo as seguintes respostas:

Gráfico 22 - Contabilidade: Registro contábil (Princípio da imparcialidade)



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

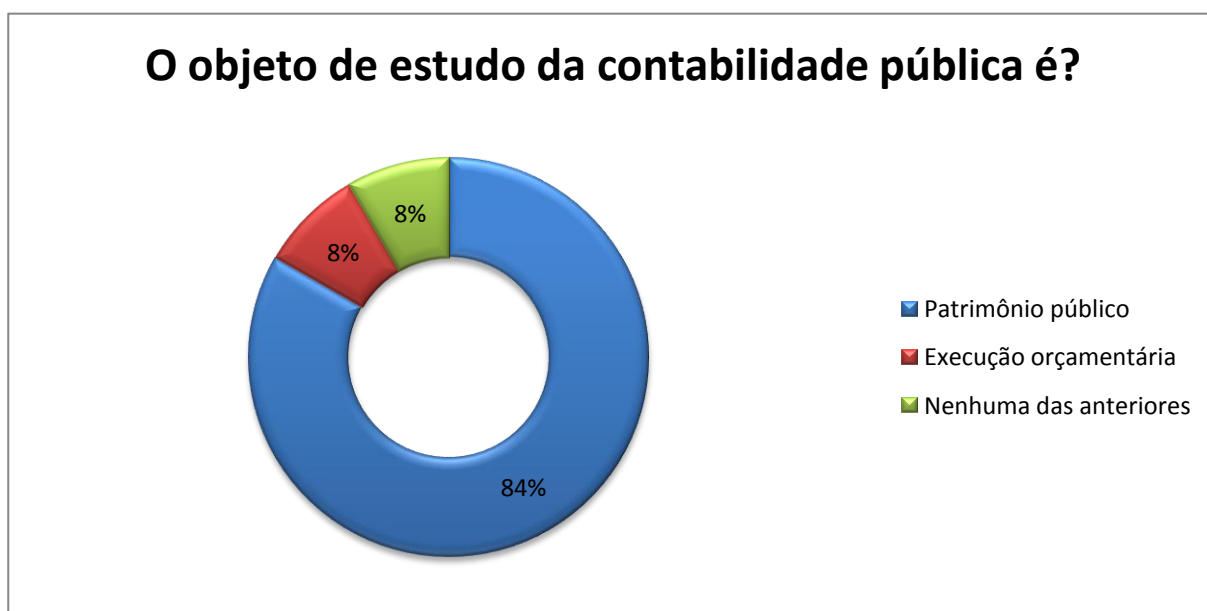
Conforme os dados demonstrados no gráfico acima, boa parte dos respondentes está atento as características do registro contábil, uma vez que 8 dos 12 contabilistas (67%) responderam corretamente que a imparcialidade visa não privilegiar interesses específicos e particulares. Os demais confundiram esta característica com outras existentes, onde 2 (16%) indicaram a característica da comparabilidade e outros 2 (16%) a da confiabilidade.

#### 4.3.1.8 Objeto de estudo da contabilidade pública

Uma das características mais fortemente defendidas pelas normas é a de que o objeto de estudo da contabilidade pública é o mesmo definido pela ciência contábil, uma vez que a CASP é apenas uma ramificação desta, sendo que o patrimônio público deve ser seu objeto de estudo, e não a execução orçamentária como vinha acontecendo no setor público.

Como base nesta temática foi questionado aos contabilistas qual o objeto de estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Gráfico 23 - Contabilidade: Objeto de estudo da contabilidade pública



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme os dados coletados verifica-se que poucos profissionais ainda não se interaram sobre este novo enfoque da área pública, onde 10 (84%) dos 12 participantes responderam corretamente que o objeto de estudo da contabilidade pública é o patrimônio público.

Foram obtidas ainda duas outras respostas, onde 1 resposta (8%) afirma que o objeto de estudo do setor é a execução orçamentária, sendo que realmente este vinha sendo foco na área pública, porém a norma tem como um de seus objetivos a mudança de foco. O outro respondente selecionou a opção nenhuma das anteriores, mostrando o total despreparo deste profissional, sendo que este último

foi o mesmo que em questões anteriores respondeu não estar se preparando para a adesão as normas.

#### 4.3.1.9 Opinião do profissional sobre os benefícios trazidos pelas NBC T SP

Por fim, após responder quase todo o formulário, foi questionado aos participantes, se em sua visão, os novos procedimentos introduzidos pelas normas trarão benefícios para a gestão do ente público, bem como para a instrumentalização do controle social tornando a gestão pública mais transparente e eficaz.

Foram obtidas diversas respostas interessantes, onde todos os contabilistas responderam que as normas trarão benefícios à contabilidade pública. As opiniões que mais se destacaram foram:

- De um modo geral as normas trarão benefícios para a gestão do ente público, especialmente para a consolidação das informações, mas enquanto profissional lamento a falta de interesse por parte dos Gestores Públicos.
- Referente à transparência acredito que não haverá relevância, pelo fato de existirem outras leis que tratam melhor do assunto como Lei nº 12.527. Já as práticas trarão benefícios no sentido de se conhecer melhor a real situação patrimonial das entidades.  
Obs.: as práticas orientadas pelas NBCASPs são obrigatórias desde 01/01/2010, mas estão sendo aplicadas gradativamente conforme os Tribunais de Contas Estaduais - TCE determinam, por isso acredito que em SC, nenhuma prefeitura esteja nas novas normas onde terão início em 2014.
- Vou citar alguns benefícios que considero mais importantes, como a modificação do foco orçamentário da contabilidade pública para o patrimonial, a padronização do plano de contas utilizado pelas entidades públicas municipais, estaduais e federais, melhoria nos

controles internos para proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação dos recursos do poder público com o objetivo de diminuir a desigualdade social.

- A real implantação dessas normas vai garantir mais transparência dos atos públicos para a população, pois antes não era fiscalizado o patrimônio público. Sem registros e divulgação dos bens não se tinha um controle do que entrava e saía da administração, havendo casos de perda e até desvios de bens públicos. Agora serão identificados os bens em qual setor, sala e responsáveis, tornando a administração pública mais correta.
- O processo ficará mais transparente, entretanto, mesmo sendo obrigatória a aplicação das normas, a mesma ainda demandará muito tempo para que haja uma consolidação nacional, sendo um dos principais objetivos da implantação das normas.
- Sim, porque a NBCASP na sua essência está voltada ao controle do patrimônio público com foco na apropriação de custos, isto faz com que o Gestor Público e seu corpo técnico estejam mais bem preparados para registrarem os atos e fatos de tal forma que tenham um efetivo controle das despesas que provoquem mutação no patrimônio público, possibilitando desta forma a transparência da gestão pública e a verdadeira situação patrimonial em determinado momento de uma forma padronizada propiciando a investidores e aos cidadãos uma leitura uniformizada quanto a composição e situação patrimonial de cada ente da federação, demonstrando desta forma se está governando com eficiência e qual os gargalos da gestão.

Nesta última etapa fica claro que apesar dos contabilistas estarem se preparando para as NBC T SP 16, alguns quesitos ainda não estão bem esclarecidos por boa parte dos profissionais, como por exemplo, a exclusão do

subsistema financeiro no setor público e o registro de perda de *softwares* contratados, onde a grande maioria não soube responder estes questionamentos.

Em uma análise geral, os respondentes demonstraram ter um nível médio de conhecimento sobre as normas, mostrando interesse em estar se preparando para a adesão destas, entretanto, o nível de conhecimento já deveria estar em um outro patamar, levando em consideração que as NBC T SP 16 foram publicadas em 2008 e a obrigatoriedade de por em prática os procedimentos impostos por elas se dará até o final de 2014, assim, os profissionais necessitam evoluir ainda mais na matéria.

#### 4.4 QUESTIONÁRIO APLICADO AO RESPONSÁVEL PELO PATRIMÔNIO

Nesta etapa serão apresentados os dados coletados sobre as respostas dos responsáveis pela guarda do patrimônio das prefeituras da região da AMESC, apresentando o seu perfil, nível de conhecimento sobre a normas, e o processo de adesão as práticas contábeis estabelecidas pelas normas. Neste questionário foram obtidas 9 respostas das 15 possíveis as quais o formulário foi enviado.

##### 4.4.1 Perfil do profissional

Nesta 1ª etapa, o questionário, discorre sobre o perfil do profissional, identificando seus dados pessoais, como, faixa etária, sexo dentre outras, assim foram feitas 9 perguntas, as quais são:

1. Em qual faixa etária você se enquadra?
2. Qual seu sexo?
3. Qual o município que atua?
4. Qual seu tempo de experiência como responsável pelo patrimônio da entidade pública?
5. Qual seu tipo de cargo público?
6. Qual seu grau de instrução?
7. Caso a resposta anterior for ensino superior: Qual o curso?
8. Você já fez algum outro curso relacionado a área?

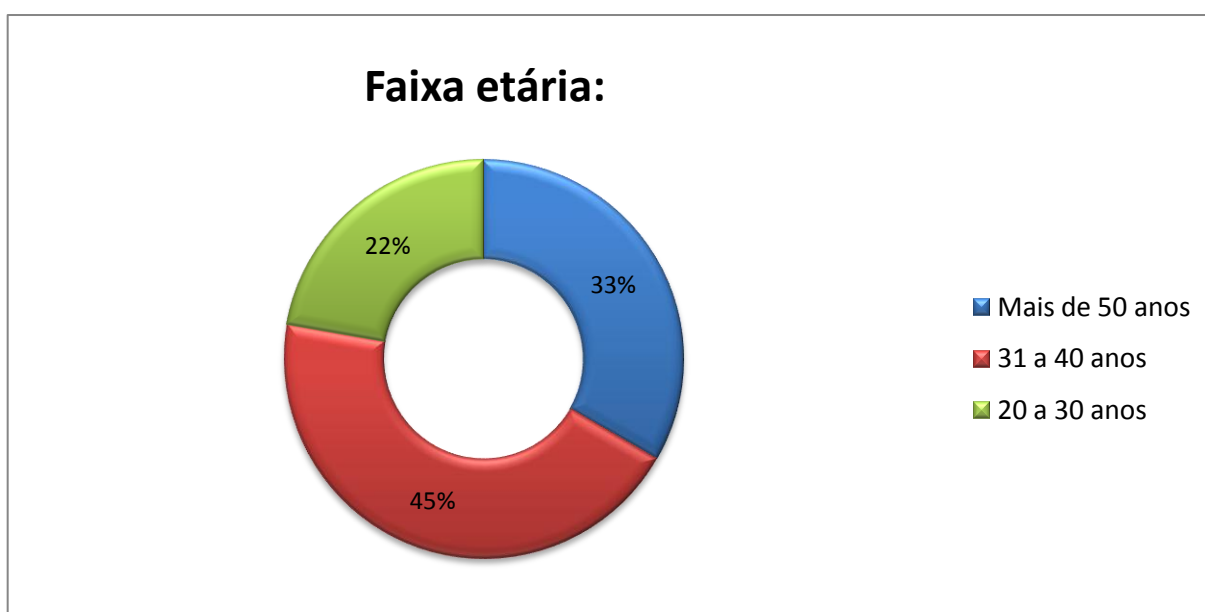


## 9. Caso a resposta anterior for sim: Qual o curso realizado?

### 4.4.1.1 Faixa etária e sexo

O gráfico abaixo demonstra em qual faixa etária se enquadra o responsável pela guarda do patrimônio participante deste questionário, como demonstrado no gráfico a seguir:

Gráfico 24 - Patrimônio: Faixa etária

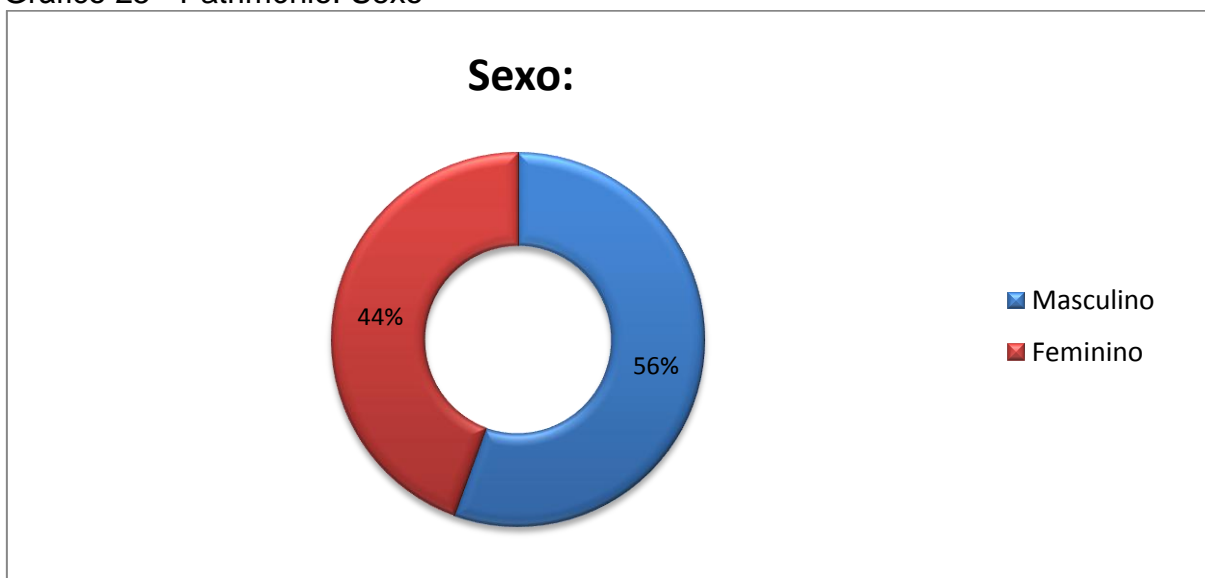


Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nas informações obtidas verificou-se que dos 9 respondentes, 2 (22%) afirmaram ter entre 20 a 30 anos, 4 (45%) responderam ter de 31 a 40 anos e os outros 3 (33%) indicaram ter mais de 50 anos. Este questionamento evidencia que a maior parte dos profissionais da região tem uma idade superior a 30 anos.

Além da faixa etária do profissional, também foi questionado a qual gênero o mesmo pertence, como demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 25 - Patrimônio: Sexo

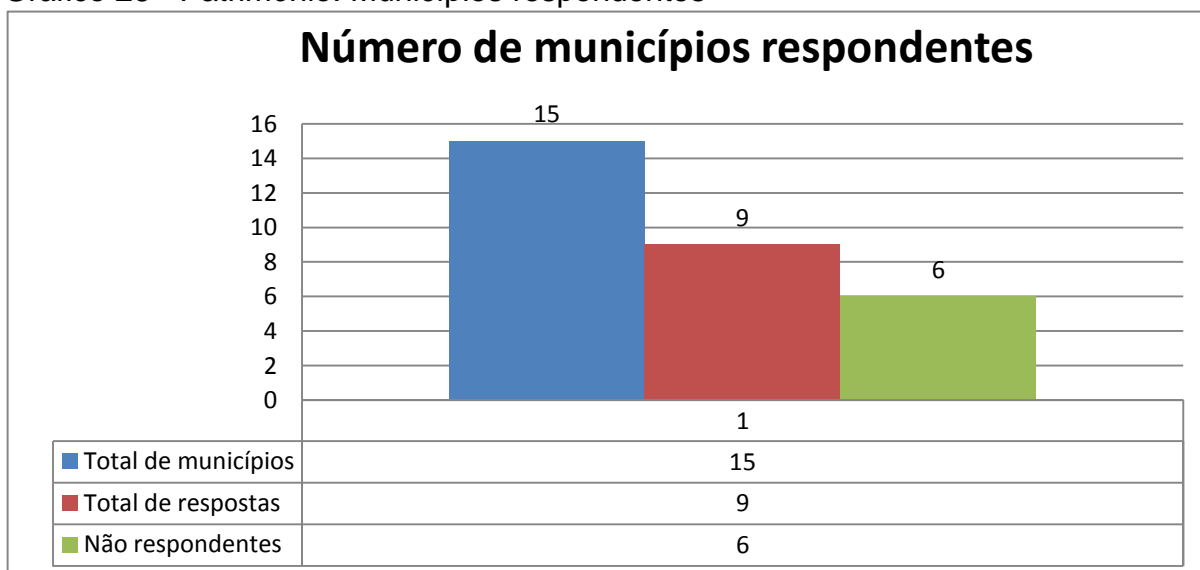


Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com relação ao sexo dos profissionais, verificou-se que no setor patrimonial os profissionais da área estão em pé de igualdade, sendo que 5 dos 9 participantes (56%) são do sexo masculino, e os outros 4 (44%) são do sexo feminino. De modo que apesar de os homens ainda serem maioria no setor, o sexo feminino vem em crescente expansão em número de profissionais atuantes na área.

#### 4.4.1.2 Município que atua

Gráfico 26 - Patrimônio: Municípios respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Esta questão referente à qual município o profissional atua, apenas foi incluída no formulário para facilitar o controle e a evidenciação dos profissionais que realmente responderam o questionário, sendo que a única informação a apresentar, é que dos 15 municípios da região, foram obtidas 9 respostas, representando 60% do total, sendo que os 6 que não responderam o questionário foram os responsáveis pela guarda do patrimônio dos municípios de Balneário Arroio do Silva, Maracajá, Passo de Torres, Santa Rosa do Sul, São João do Sul e Sombrio.

#### 4.4.1.3 Experiência na área e tipo de cargo

O seguinte gráfico visa identificar se os profissionais da região da AMESC têm experiência na área:

Gráfico 27 - Patrimônio: Experiência na área



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

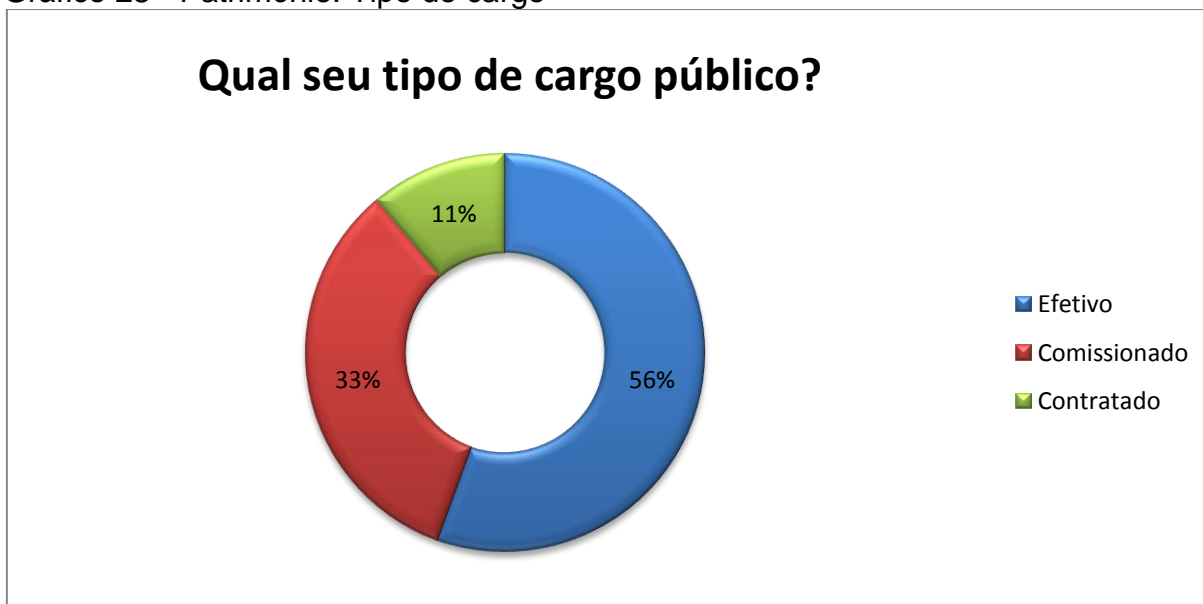
Com base nos dados acima demonstrados, foi verificado que dos 9 profissionais 3(33%) possuem menos de 1 ano de experiência no ramo, 3 (33%) responderam ter de 1 a 3 anos, 2 (23%) indicaram ter de 3 a 10 anos e apenas 1 (11%) respondeu ter de 10 a 20 anos, demonstrando que na região, a grande maioria dos profissionais, totalizando 89% da população pesquisada, tem pouca experiência, sendo que boa parte tem menos de 3 anos de vivência na área.

Os 6 que indicaram ter menos de 3 anos de experiência, possuem a vantagem de ter começado a atuar na área depois que as normas já haviam sido criadas, de forma que desde o início de sua atuação profissional provavelmente estes já começaram a aprender os procedimentos com base nas normas.

Todavia, a experiência na área pode auxiliar o profissional a compreender com maior facilidade os objetivos a serem alcançados.

De acordo com os dados coletados, fica evidente que a maior parte dos respondentes, tem poucos anos de atuação no setor, deste modo a próxima questão tem por objetivo identificar o tipo de cargo público do servidor participante deste questionário.

Gráfico 28 - Patrimônio: Tipo de cargo



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

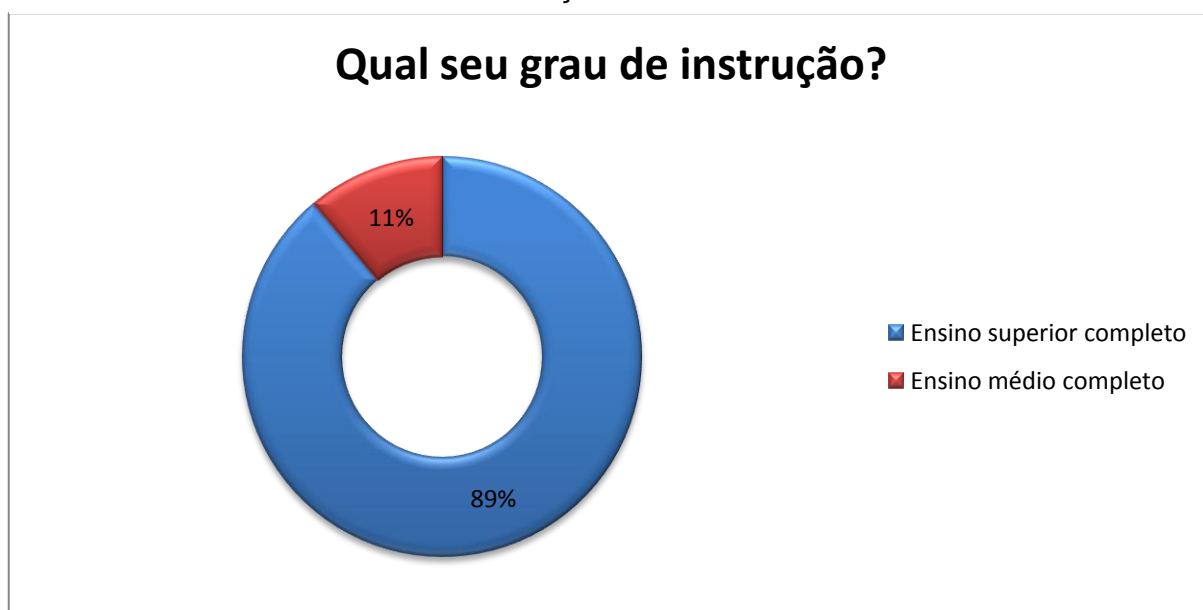
Baseado nas informações obtidas foi possível identificar que a maior parte dos profissionais da área tem cargos efetivos, sendo que dos 9 participantes, 5 (56%) responderam ter este tipo de cargo. Ainda foram obtidas 3 respostas (33%) onde os profissionais afirmaram ter um cargo do tipo comissionado, e 1 (11%) resposta onde o participante disse ter o cargo do tipo contratado.

De modo geral seria interessante que todos tivessem cargo do tipo efetivo visando à continuidade dos serviços prestados e potencializar a eficiência do mesmo.

#### 4.4.1.4 Grau de instrução

Para melhor controlar o patrimônio da entidade, além de possuir um responsável no quadro de funcionários efetivos, seria interessante também, que estes tivessem formação acadêmica voltada para a área. Assim a próxima pergunta visa evidenciar o grau de instrução dos respondentes, como mostra o gráfico a seguir:

Gráfico 29 - Patrimônio: Grau de instrução



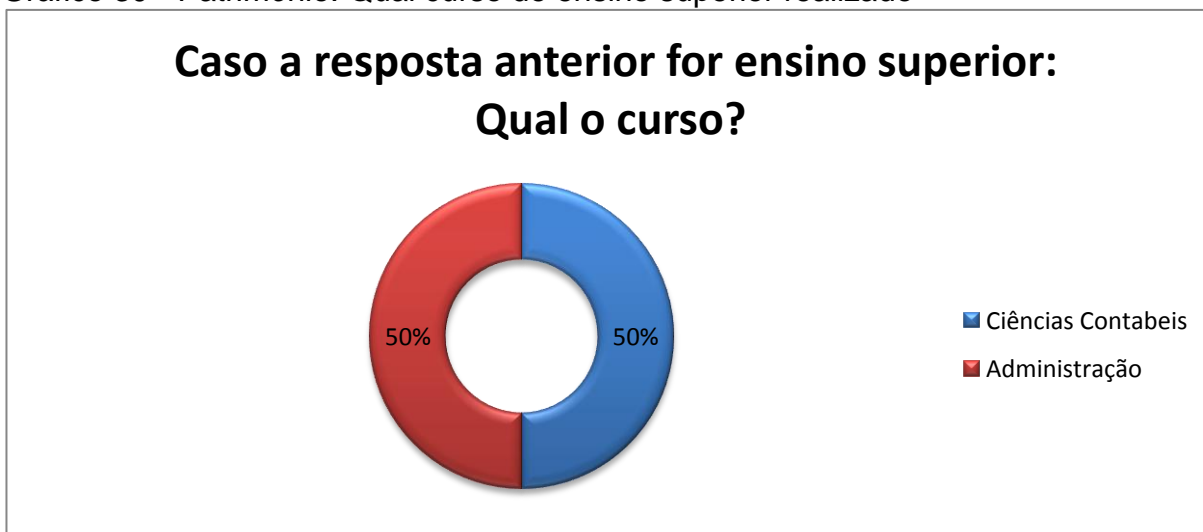
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Dos profissionais que responderam o questionário, apenas 1 (11%) dos 9 participantes possui grau de instrução de nível médio, sendo que os demais (89%) possuem formação de nível superior.

#### 4.4.1.5 Curso de ensino superior

Conforme o resultado encontrado na questão anterior, onde oito profissionais respondeream ter curso superior, coube conhecer em qual área estes cursos foram realizados:

Gráfico 30 - Patrimônio: Qual curso de ensino superior realizado



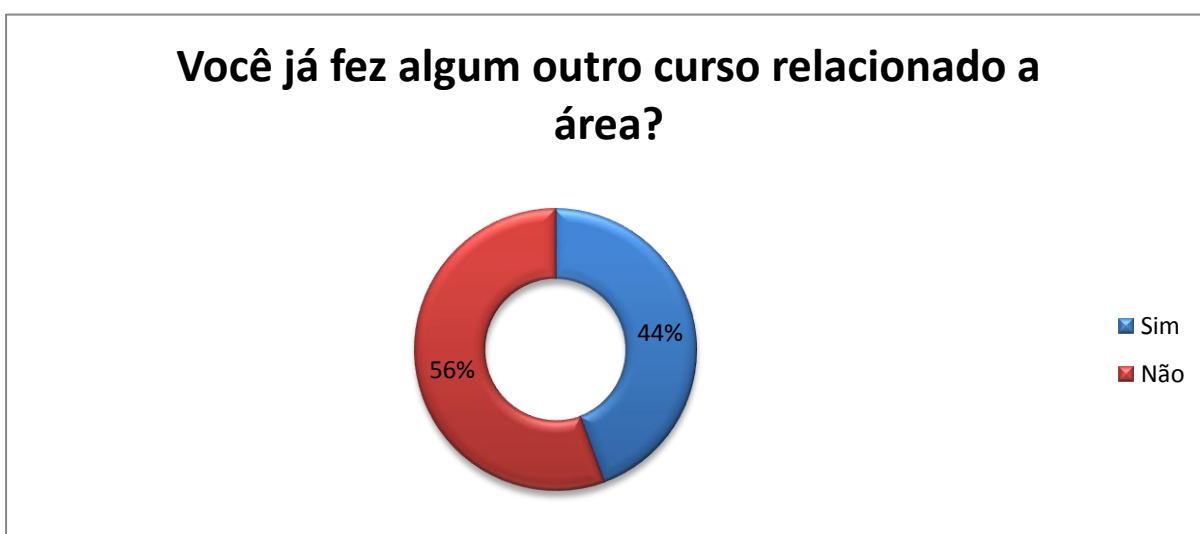
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

De acordo com as informações obtidas, dos 8 respondentes 4 (50%) afirmaram ter formação em Ciências Contábeis, e 4 (50%) em Administração, demonstrando que em tese estes são profissionais capacitados, com grau de instrução de nível superior em área relacionada ao setor.

#### 4.4.1.6 Outro curso relacionado à área

Para identificar se os respondentes estão se preparando, foi questionado se estes realizaram algum curso relacionado a área:

Gráfico 31 - Patrimônio: Outros cursos realizados na área



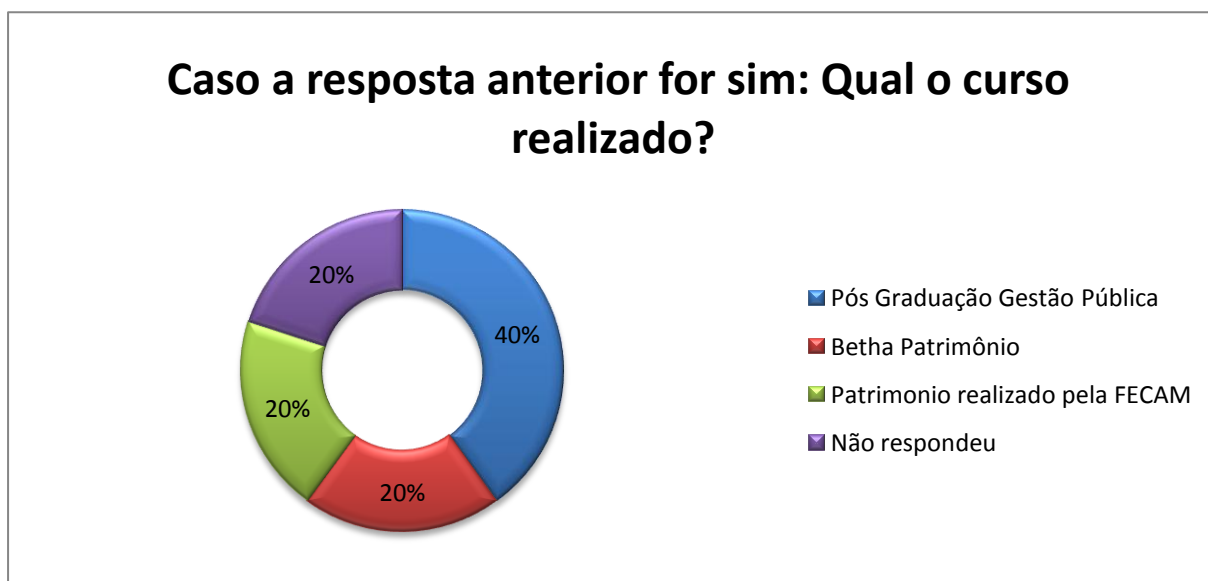
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Esta questão mostra que boa parte dos respondentes está realizando cursos, em busca de aprimoramento dos conhecimentos sobre o setor, onde 4 (44%) dos 9 participantes disseram já ter feito algum curso relacionado a área, porém 5 (56%) respondentes afirmaram não terem realizado cursos, evidenciando que parte considerável dos profissionais do setor provavelmente não está se preparando para o advento das normas.

#### 4.4.1.7 Curso realizado na área

Para os que anteriormente responderam ter feito algum curso voltado à área, foi lhes questionado qual o curso realizado, tendo obtidas as respostas a seguir:

Gráfico 32 - Patrimônio: Outros cursos realizados na área 2



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Dos 5 que na questão anterior responderam terem feito algum curso voltado a área, 2 (40%) fizeram pós-graduação em Gestão Pública, 1 (20%) fez um curso sobre o Patrimônio realizado pela empresa de sistemas Betha, 1 (20%) fez um curso sobre o Patrimônio realizado pela FECAM e 1 (20%) não respondeu qual o curso realizado.

De modo geral as entidades da região possuem profissionais qualificados, com grau de instrução de nível superior relacionados à área, contudo alguns ainda têm pouca experiência no ramo.

#### 4.4.2 Conhecimentos Gerais sobre as Normas

Nesta 2ª etapa foram realizadas perguntas visando identificar se o profissional está se preparando para a adesão das normas e caso esteja de que forma, sendo expostas as seguintes questões:

1. Você está se preparando para a implantação das NBC T SP 16?
2. Na atual gestão, foram feitos levantamentos dos bens físicos pertencentes a entidade pública, visando o cumprimento das NBC T SP?
3. Qual o seu nível de conhecimento sobre os registros dos bens do patrimônio público?
4. O objeto de estudo da contabilidade pública é?

##### 4.4.2.1 Preparo para a implantação das NBC T SP 16

Esta questão tem por objetivo, identificar se os profissionais da área estão preparados ou se preparando para o advento das normas, uma vez que com a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, provavelmente estes terão mais atribuições e responsabilidades perante as normas, assim foram coletadas as seguintes respostas:

Gráfico 33 - Patrimônio: Preparação para a implantação das normas



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

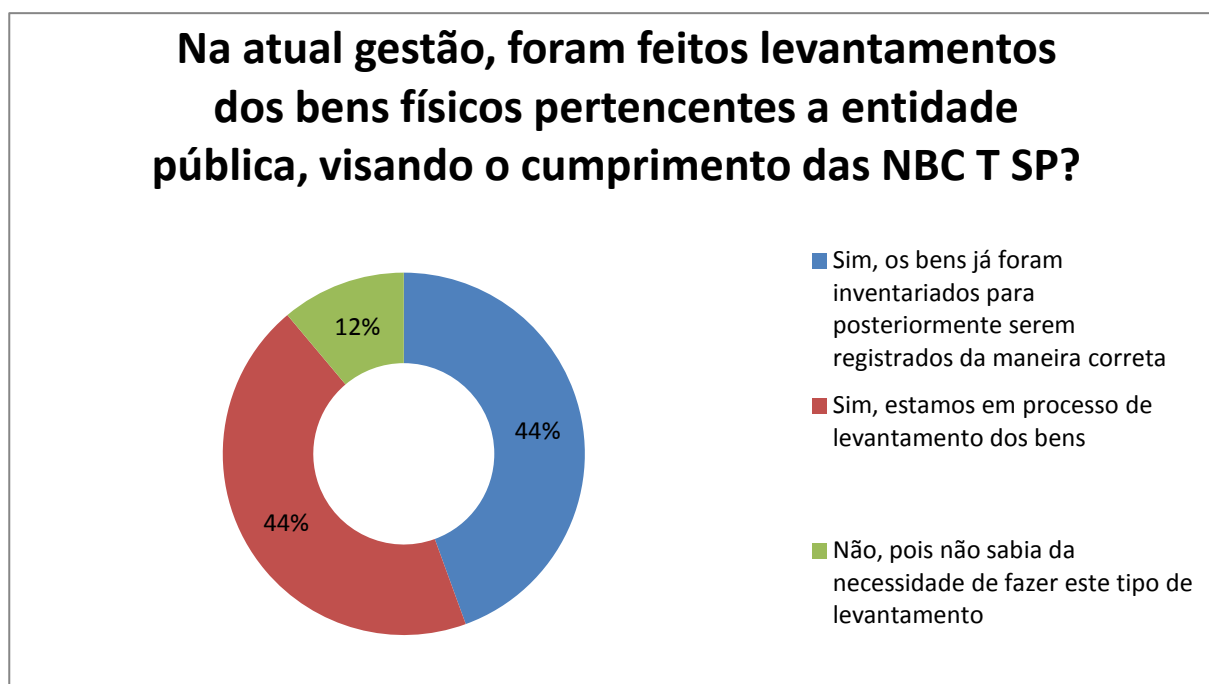


Com base nas informações coletadas, a maior parte dos profissionais afirmaram estar se preparando para a implantação das normas, onde dos 9 participantes 7 (78%) responderam estar se preparando para o advento das normas e apenas 2 (22%) disseram não estar se preparando, o que é preocupante, uma vez que esta será obrigatória no final de 2014.

#### 4.4.2.2 Levantamentos dos bens físicos da entidade pública

Em atendimento a Portaria 828/11, as entidades do setor público tem dentre os procedimentos a serem adotados, o levantamento dos bens físicos, para posteriormente fazer o devido registro, identificando sua localização e vida útil. Deste modo foi questionado aos responsáveis pela guarda do patrimônio público se estes procedimentos foram realizados

Gráfico 34 - Patrimônio: Levantamentos dos bens físicos pertencentes à entidade



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

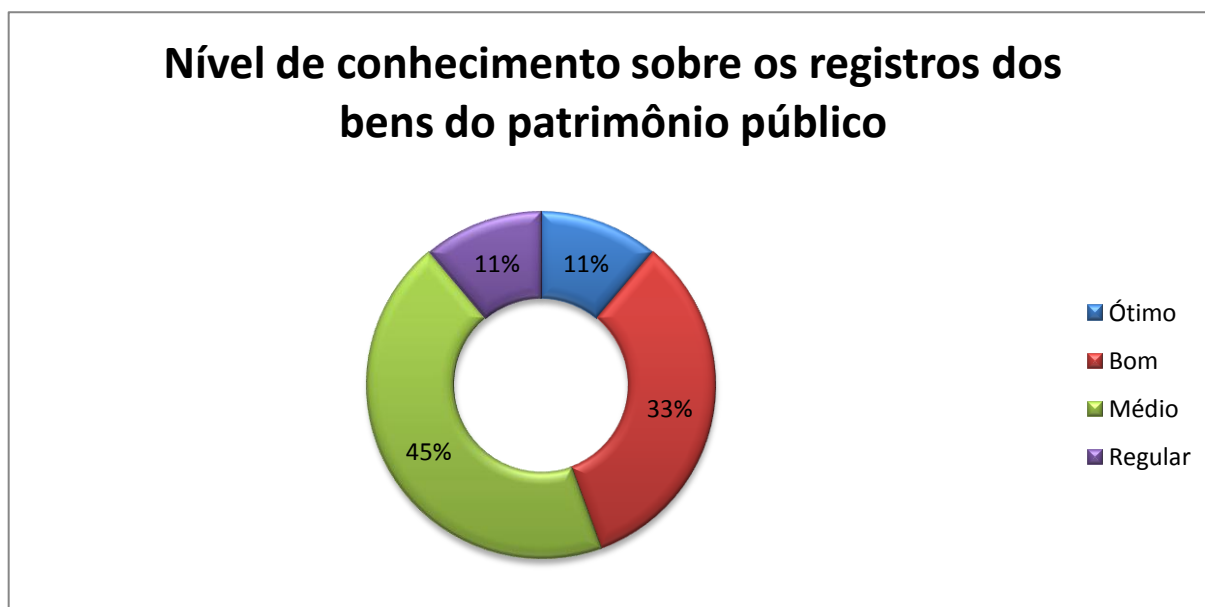
Com base nas informações coletadas, os procedimentos estão sendo adotados por quase todas as entidades, em vista que 4 (44%) dos 9 respondentes afirmaram ter inventariado os bens e outros 4 (44%) informaram estar em processo de levantamento destes, sendo que apenas 1 (12%) respondente disse não ter posto

em prática este procedimento, devido não ter conhecimento sobre a necessidade em realizá-lo.

#### 4.4.2.3 Nível de conhecimento sobre os registros dos bens

A fim de identificar se os participantes deste questionário estão aptos para realizar os registros dos bens da entidade foi lhes perguntado qual seu nível de conhecimento sobre os registros, onde foram obtidas as seguintes respostas:

Gráfico 35 - Patrimônio: Nível de conhecimento sobre os registros dos bens



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

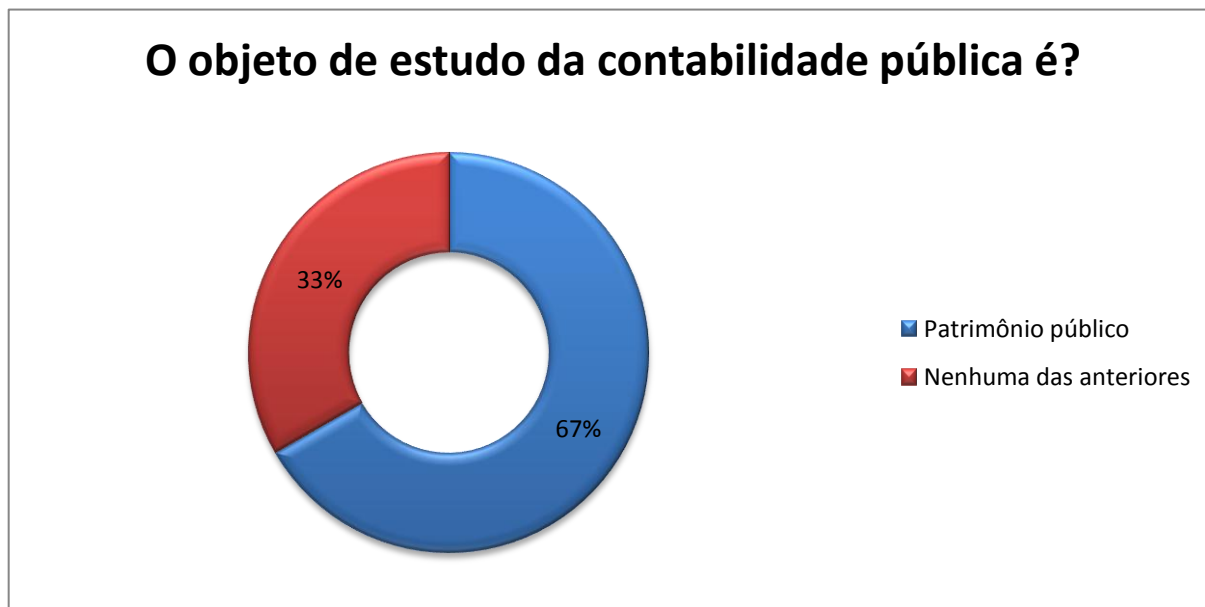
Sobre o registro dos bens, as respostas obtidas foram um tanto otimistas, onde 1 (11%) participante respondeu ter um nível “ótimo” de conhecimento, 3 (33%) afirmaram ter um nível “bom”, 4 (45%) disseram ter um nível “médio” e apenas 1 (11%) respondeu ter um nível “regular” de conhecimento sobre o registro dos bens, desta forma subentendese que os profissionais da área terão facilidade em registrar os bens adequadamente, de acordo com as normas.

#### 4.4.2.4 O objeto de estudo da contabilidade pública

Essa questão trata da mudança do foco no setor público, de orçamentário para patrimonial.

Quando questionado aos participantes qual o objeto de estudo da contabilidade pública foram obtidas as seguintes respostas:

Gráfico 36 - Patrimônio: Objeto de estudos da CASP



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Diante dos dados coletados, verificou-se que alguns profissionais ainda não têm conhecimento de que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio, uma vez que 3 (33%) dos 9 respondentes indicaram a opção 'Nenhuma das anteriores'. Todavia a grande maioria respondeu corretamente, onde 6 (67%) respondentes afirmaram que o objeto de estudo da contabilidade pública é o patrimônio.

Cabe salientar que dos 3 participantes que indicaram a opção 'Nenhuma das anteriores' 2 destes responderam em questões anteriores ter um 'Bom' nível de conhecimento sobre as normas, além de terem afirmado estar se preparando para o advento das NBC T SP 16.

#### 1.4.3 Conhecimentos Específicos

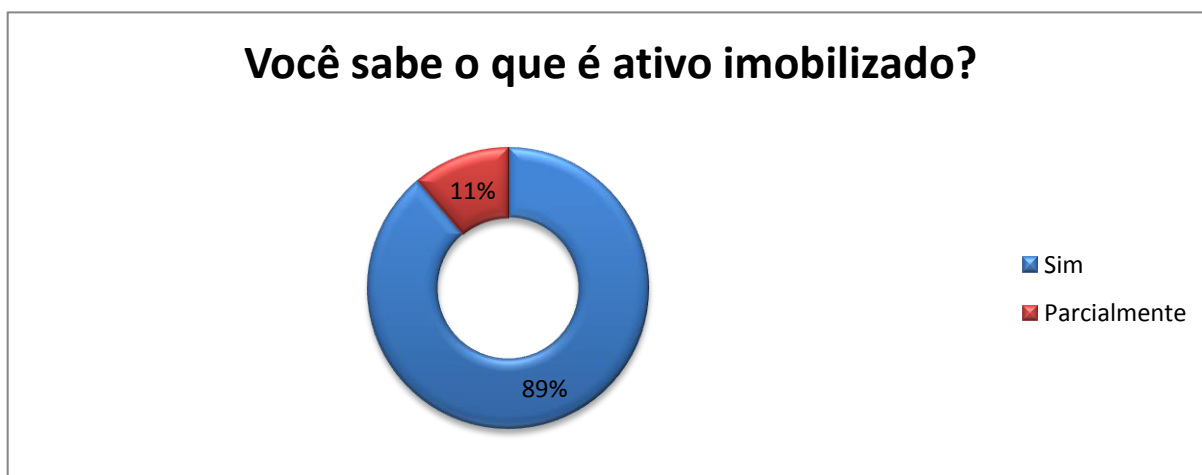
Nesta última etapa foram realizadas perguntas específicas sobre os procedimentos a serem adotados a partir da publicação das NBC T SP 16, visando identificar o grau de conhecimento dos profissionais da região e comparar com as respostas coletadas nas questões anteriores. Deste modo, esta etapa foi formulada com as seguintes perguntas:

1. Você sabe o que é ativo imobilizado?
2. Dos itens abaixo, qual possui registro de perda de valor por depreciação?
3. Em caso de haver algum bem que está registrado na contabilidade, mas não exista mais o bem fisicamente, qual o procedimento a seguir?
4. Dos itens abaixo, qual possui registro de perda de valor por amortização?
5. Qual dos itens abaixo é um patrimônio que não se deprecia?
6. Se um bem tangível comprado pela prefeitura, está pronto para ser colocado em funcionamento, porém por algum motivo está parado sem ser utilizado, este bem deve sofrer algum tipo de registro de perda?
7. Um veículo foi adquirido pela entidade pública no ano de 2013, sabendo que a sua taxa de depreciação é de 20%. Qual o tempo estimado de vida útil deste bem?
8. No caso de bens usados que nunca passaram pelo processo de depreciação e que ainda estão em uso, qual procedimento a se fazer?
9. Na sua opinião as normas trarão benefícios para a gestão do ente público, bem como para a instrumentalização do controle social tornando a gestão pública mais transparente e eficaz?

#### 4.4.3.1 Ativo imobilizado

Conhecer o ativo imobilizado é essencial para registrar corretamente os bens da entidade.

Gráfico 37 - Patrimônio: O que é ativo imobilizado



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

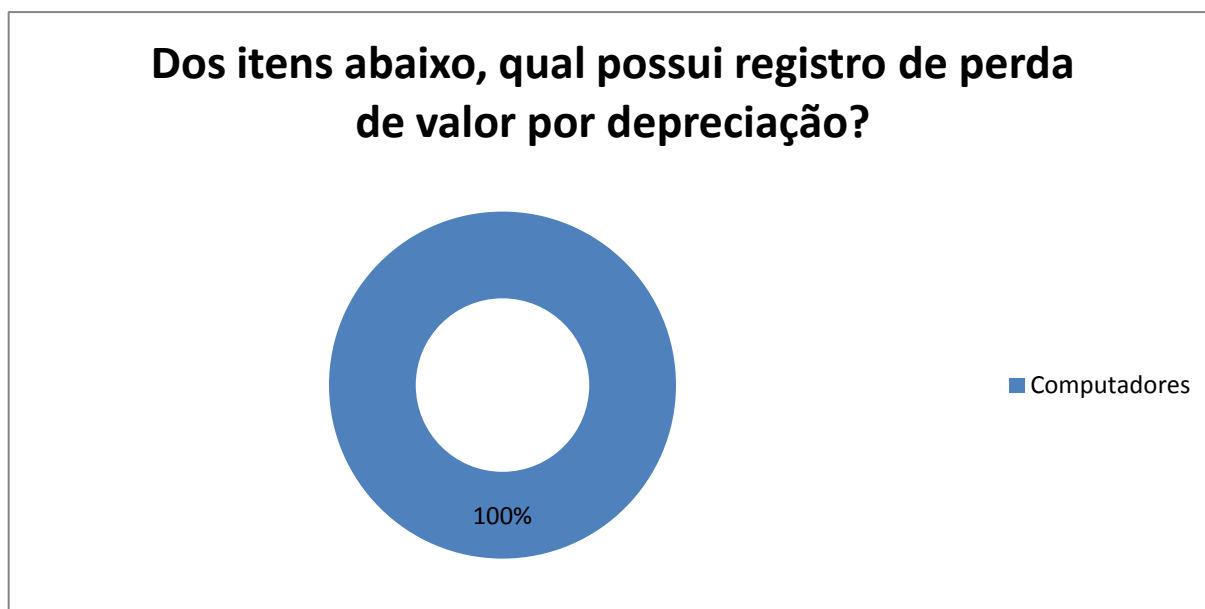
Nesta questão os profissionais afirmaram ter conhecimento em relação ao ativo imobilizado, sendo que dos 9 respondentes 8 (89%) indicaram conhecer esta conta patrimonial, sendo que apenas 1 (11%) participante mostrou ter alguma dúvida sobre o mesmo, afirmando conhecer parcialmente o imobilizado.

Estes dados têm elevada importância, pois mostra que os responsáveis pela guarda patrimonial têm pelo menos, conhecimento básico contábil, fato que dará suporte para a evidenciação e o controle do patrimônio público.

#### 4.4.3.2 Registro de perda de valor por depreciação

Um ponto bastante enfatizado pela NBC T SP 16, foi o registro de perda de valor, onde os profissionais do setor patrimonial terão a responsabilidade de dar o suporte necessário para a correta evidenciação dos bens da entidade. Deste modo foram relacionados alguns bens, e solicitado que o participante indicasse qual destes teria registro de perda por depreciação, obtendo as seguintes respostas:

Gráfico 38 - Patrimônio: Registro de perda de valor por depreciação



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

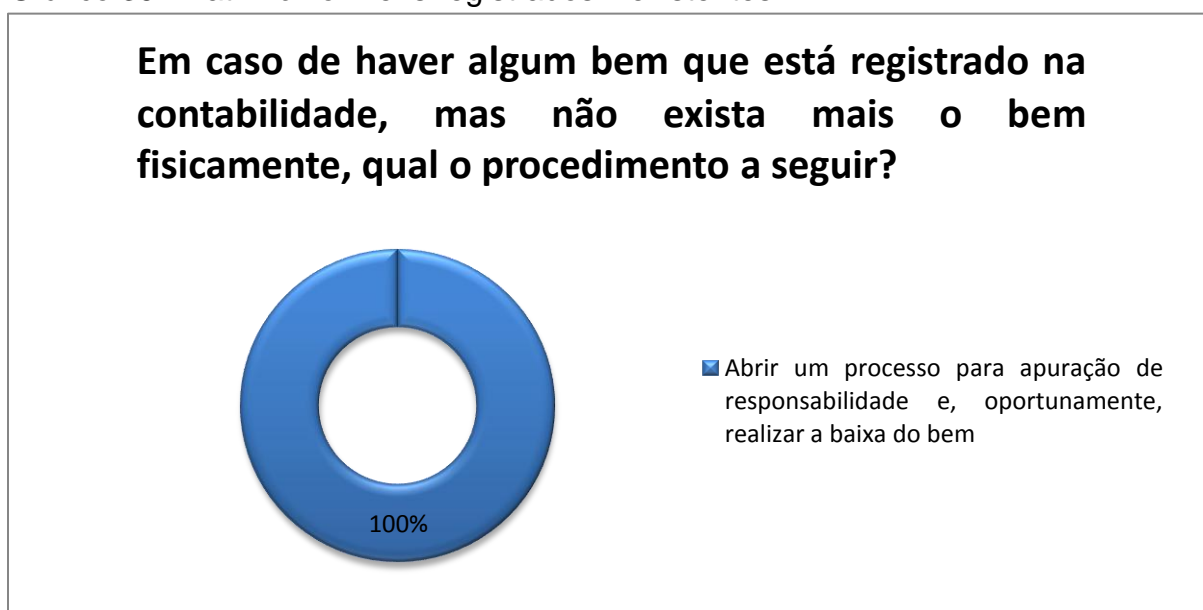
Sobre o registro de perda por depreciação, os participantes demonstraram ter conhecimento, onde 100% afirmaram corretamente que o bem a ser depreciado seriam os computadores. Os profissionais tinham como opções:

Franquias, *Softwares* contratados e Terrenos, onde os 2 primeiros perdem valor por amortização e o último teoricamente não sofre registro de perda.

#### 4.4.3.3 Bem inexistentes registrados na contabilidade

Antes da publicação da NBC T SP 16, o controle patrimonial no setor público era de certa forma deixado de lado, deste modo, é comum que com o levantamento do inventário físico, algumas entidades encontrem bens registrados na contabilidade que não existam mais fisicamente. Neste caso, foi questionado ao respondente qual o procedimento a ser adotado, onde foram obtidas as respostas a seguir:

Gráfico 39 - Patrimônio: Bens registrados inexistentes



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Mais uma vez os participantes demonstraram domínio sobre os procedimentos indicados pelas normas, onde novamente 100% deles afirmaram corretamente que o procedimento a ser adotado seria abrir um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, realizar a baixa do bem.

Este processo é de grande valia, pois o mesmo fará com que o patrimônio seja evidenciado da maneira correta, além de apurar o responsável que manteve este bem registrado.

#### 4.4.3.4 Registro de perda de valor por amortização

Além do registro de perda por depreciação, a perda por amortização também foi questionada, em vista que esta deverá ser comumente utilizada pelas entidades da região:

Gráfico 40 - Patrimônio: Registro de perda de valor por amortização



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nos dados coletados, fica evidente que apesar de todos profissionais terem respondido corretamente sobre o registro de depreciação, alguns participantes ainda tem certa dificuldade em identificar a que tipo de bem se utiliza o registro de perda por amortização.

Nesta questão, foram citados bens tangíveis como passíveis de amortização, demonstrando que o conceito deste tipo de registro ainda não está bem claro para alguns profissionais, onde dos 9 participantes, 1 (11%) afirmou que a amortização é devida para 'Veículos', e outros 3 (33%) para 'Edifícios'. Foram obtidas ainda 5 (56%) respostas indicando corretamente a opção 'Marcas e patentes'.

#### 4.4.3.5 Itens do patrimônio que não se depreciam

Dentre os bens tangíveis existem exceções para o registro de perda por depreciação, de forma que foi questionado ao participante, dentre alguns itens, qual destes não deveria sofrer registro de perda.

Gráfico 41 - Patrimônio: Itens que não depreciam



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme as informações contidas no gráfico, fica evidente que os participantes estão atentos as regras básicas da contabilidade onde 100% dos respondentes indicaram corretamente a opção Terrenos.

De modo geral, os Terrenos são bens tangíveis, mas que não devem sofrer registro de perda. Este tipo de entendimento é lógico, sendo que o registro de perda é realizado a fim de evidenciar a desvalorização de um bem devido o seu uso, desgaste, obsolescência e ação do tempo. Contudo, via de regra, terrenos não sofrem com este tipo de fenômeno, onde comumente estes acabam se valorizando com o passar do tempo, justificando assim esta regra.

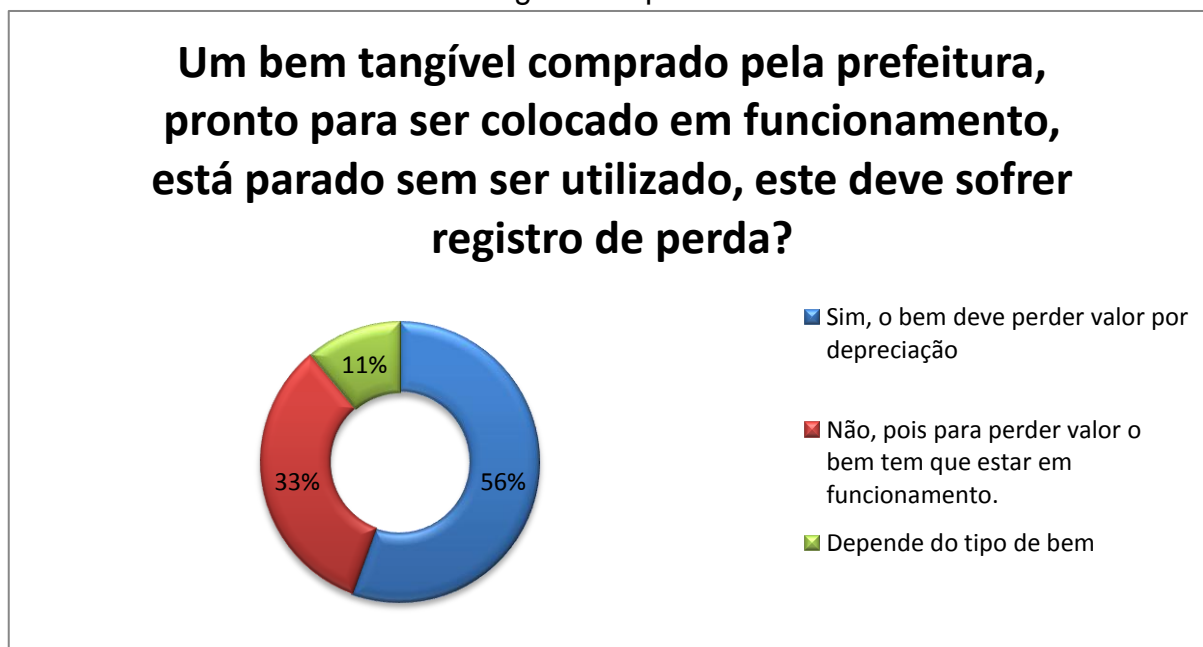
#### 4.4.3.6 Início do registro de perda

Conforme a NBC T SP 16.9, para bens tangíveis, o registro de perda de valor deve iniciar quando o mesmo estiver apto para ser posto em funcionamento,



independentemente de estar efetivamente sendo utilizado. Deste modo, foi questionado ao profissional se um bem pronto para ser colocado em funcionamento, mas que não está sendo utilizado, deveria sofrer registro de perda:

Gráfico 42 - Patrimônio: Início do registro de perda



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

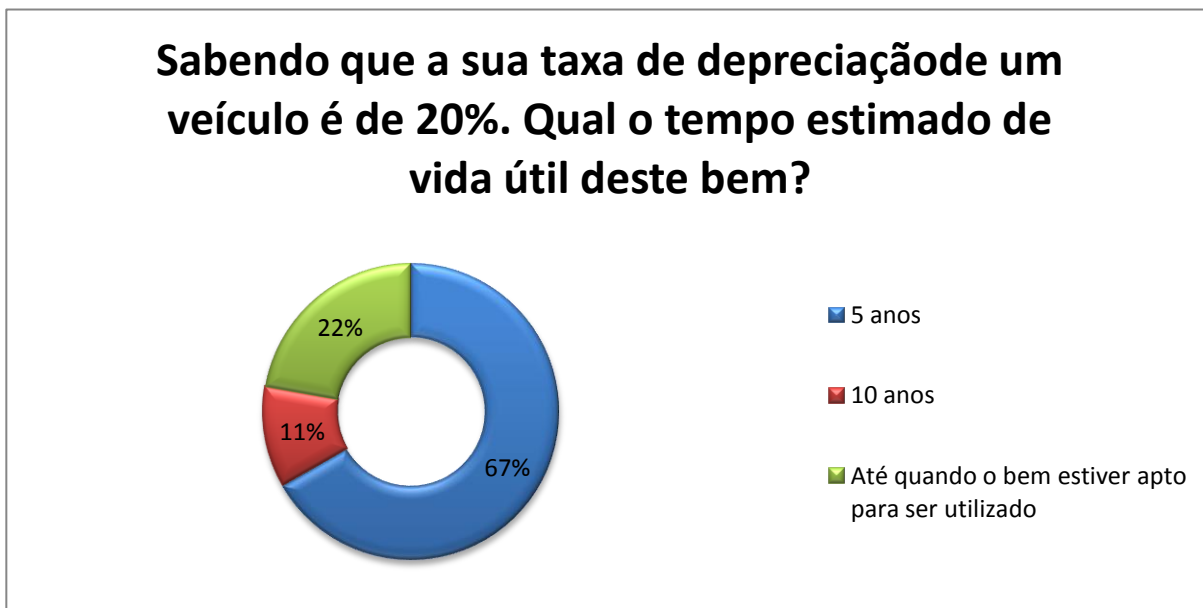
Sobre o momento em que o bem deve começar a ser depreciado, boa parte dos respondentes tem conhecimento de que o bem deve perder valor a partir de quando estiver pronto para ser colocado em funcionamento e não somente após o início efetivo de suas atividades, sendo que 5 profissionais (56%) responderam corretamente esta questão.

Outros 3 indicaram que o registro não era devido, onde este somente iniciaria após o funcionamento do bem estivesse, e apenas 1 (11%) indicou que dependendo do tipo de bem este seria depreciado ou não, o que também não está correto.

#### 4.4.3.7 Tempo estimado de vida útil com base na taxa de depreciação

Esta questão visa identificar se os profissionais da área possuem noção básica sobre o registro efetivo da depreciação na contabilidade. Foi questionado ao participante qual o tempo estimado de vida útil de um bem com taxa de depreciação de 20%, sendo obtidas as seguintes respostas:

Gráfico 43 - Patrimônio: Tempo de vida útil estimado



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nos dados coletados, fica evidente que alguns profissionais ainda tem certa dificuldade em compreender os registros de depreciação, 3 dos 9 profissionais responderam erroneamente, onde 1 (11%) afirmou que a vida útil do bem seria de 10 anos, e os outros 2 indicaram que o bem teria vida útil até quando o bem estivesse apto para ser utilizado. Apenas 6 (67%) participantes responderam corretamente a opção 5 anos, uma vez que via de regra as taxas de depreciação são anuais, desta forma bastava dividir o 100% do montante depreciável ao longo dos anos, pelo 20% informado na questão, onde  $100/20 = 5$ , encontrando assim a vida útil do respectivo bem.

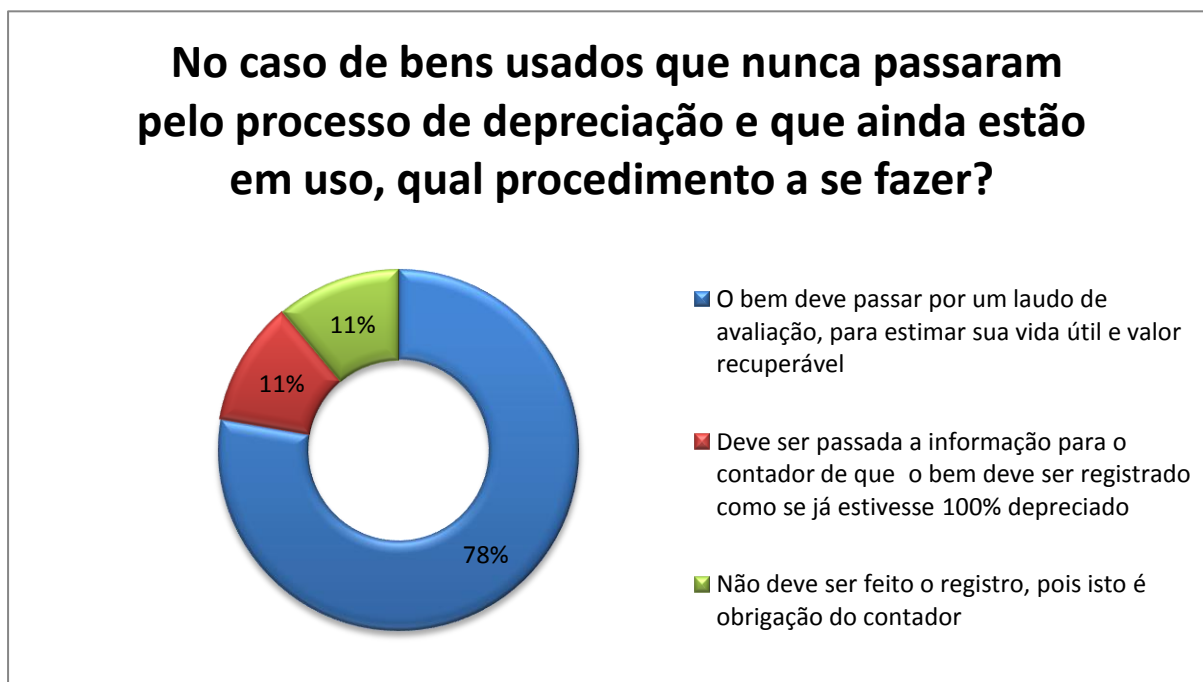
Cabe salientar que o profissional que indicou a opção 10 anos, é o mesmo que em questões anteriores disse ter um ótimo nível de conhecimento sobre os registros, além de ter indicado que dependeria do tipo de bem para dar início no registro de depreciação.

#### 4.4.3.8 Bens usados que nunca passaram pelo processo da depreciação

Como já enfatizado anteriormente, o controle patrimonial das entidades do setor público era precário anteriormente à publicação das normas, sendo assim, muito provavelmente os profissionais da área encontraram bens que estão sendo

utilizados pela entidade, mas que nunca passaram pelo processo de depreciação. Diante disso, foi perguntado aos profissionais da área, qual o procedimento a ser adotado neste caso:

Gráfico 44 - Patrimônio: Bens usados que nunca foram depreciados



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Com base nesta resposta, verificou-se que a grande maioria dos profissionais da área estão atentos aos procedimentos indicados pelas normas, sendo que 7 (78%) dos 9 respondentes afirmaram corretamente que os bens devem passar por um laudo de avaliação para estimar sua vida útil e valor recuperável, a fim de evidenciá-lo corretamente, para assim, dar início ao processo de depreciação.

Foram obtidas ainda 2 outras respostas, onde 1 (11%) participante afirmou que não faria o registro, uma vez que isto é obrigação do contador, e o outro indicou que o bem deveria ser registrado como se tivesse 100% depreciado, situação esta que realmente poderia acontecer, porém para identificar se um bem está totalmente depreciado, o bem deve primeiramente passar por laudo que indique esta situação.

#### 4.4.3.9 Opinião do profissional sobre os benefícios trazidos pelas normas

Por fim foi perguntado ao responsável pela guarda do patrimônio público se as normas trarão benefícios para a gestão do ente público, além de auxiliar na instrumentalização do controle social e na transparência das contas públicas.

Neste quesito, todos os 9 participantes (100%) confirmaram a sua crença nos benéficos propostos pelas normas, como por exemplo, a correta evidenciação do patrimônio e seus respectivos valores.

Dentre as respostas obtidas, foram selecionadas as que tiveram maior relevância para incrementar a pesquisa, sendo expostas as seguintes opiniões:

- Sim. Dessa forma a cada troca de mandato pode ser feita a verificação dos bens, seu estado de conservação e o mais importante é que nada pode ser vendido ou levado sem conhecimento das autoridades competentes.
- Sim, as normas trarão benefícios na gestão do ente público, e mais clareza na administração dos bens da entidade.
- Não será uma tarefa muito fácil, mas, representará uma grande mudança no setor, que trata de uma nova visão na administração pública.

Com base nas respostas coletadas, fica evidente que realmente o patrimônio público não vinha sendo administrado da maneira correta, onde os próprios responsáveis pelo setor admitem que bens eram vendidos ou levados sem o conhecimento das autoridades competentes, além da falta de clareza na administração destes, afirmando ainda que reverter este quadro não será tarefa fácil, mas que com certeza estas mudanças trarão grandes benefícios para o setor público.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Nesta etapa da pesquisa serão apresentadas as considerações finais, sendo destacados os objetivos atingidos e os resultados alcançados.

### **5.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS**

As NBC T SP 16 trouxeram a contabilidade pública um novo enfoque, onde o patrimônio público passa a ser o foco principal e não mais a execução orçamentária, resgatando a essência da ciência contábil, onde o objeto de estudo é o patrimônio.

Anteriormente a publicação das normas, a contabilidade aplicada ao setor público não dava ênfase ao controle patrimonial, de modo que somente se registrava no sistema patrimonial, as movimentações já executadas pelo sistema orçamentário, sendo assim, alguns registros não eram realizados simplesmente por não seguirem os atos administrativos previstos na Lei 4.320/64.

Assim o setor público está passando por um momento de mudanças, onde as entidades da área estão em um processo de adesão as exigências trazidas pelas normas.

Neste contexto, o presente estudo tem por objetivo, identificar as principais mudanças patrimoniais estabelecidas através da criação do PCASP e das NBC T SP 16, e como os setores de patrimônio e contabilidade estão se preparando para estas mudanças. O objetivo geral foi atingido via estudo literário, buscando verificar as principais mudanças relacionadas à evidenciação do patrimônio público, e para saber se os profissionais estão se preparando para estas mudanças, foi elaborado um questionário enviado via formulário online para os contabilistas e os responsáveis pela guarda patrimonial das entidades. Foi necessário estabelecer objetivos específicos e alcançá-los, para posteriormente atingir o objetivo geral desta pesquisa.

O primeiro objetivo específico foi identificar as mudanças patrimoniais trazidas pelas NBC T SP 16. Foi verificado que as normas que tratam das mudanças

patrimoniais são a NBC T SP 16.2, a NBC T SP 16.5 e a NBC T SP 16.9, sendo que a NBC T SP 16.2 trata do patrimônio público, indicando sua definição e estabelecendo o seu devido registro para evidenciar da melhor forma a real situação patrimonial do ente público, além de tratar dos sistemas contábeis, que servem para demonstrar toda a movimentação incorrida no patrimônio público, visando auxiliar na gestão do mesmo. A NBC T SP 16.5 trata do registro contábil, demonstrando as características do registro e os princípios que estes devem seguir, e a NBC T SP 16.9 trata dos registros de perda de valor dos bens, que foram acrescidos no setor público, onde para evidenciar o patrimônio de forma mais próxima da realidade, os bens registrados no ativo não podem permanecer apenas baseados no seu valor original, de modo que em análise destes não seria possível identificar se o bem está gerando benefícios ou não para a entidade.

Atualmente a contabilidade aplicada ao setor público, deixava a parte patrimonial em segundo plano, sendo que o foco era controlar a execução orçamentária, de forma que o patrimônio da entidade não evidenciava de maneira correta a sua real situação, assim a contabilidade acabava por não cumprir com um de seus principais objetivos, que é o de fornecer informações para a tomada de decisão por parte dos gestores.

O segundo objetivo foi identificar as mudanças ocorridas na parte patrimonial do Plano de Contas aplicado ao Setor Público. O alcance deste objetivo se deu através de estudo sobre o novo plano de contas nacional, onde foi criada uma estrutura capaz de evidenciar corretamente as movimentações ocorridas no setor, em prol da obtenção de informações precisas.

O terceiro objetivo consistiu em identificar os registros contábeis patrimoniais a partir da aplicação das Normas e do Plano de Contas. Diante disto, foi verificado que a adoção deste possibilitará o registro de fatos corriqueiros que não passam pela execução orçamentária como o registro de contas a receber, de despesas ocorridas sem autorização orçamentária e de perda de valor por amortização, depreciação e exaustão, que anteriormente não eram reconhecidas, uma vez que se tinha o entendimento que não poderia ser registrado algo que não estivesse previsto na Lei Orçamentária Anual.

O quarto e último objetivo teve como finalidade avaliar como as prefeituras municipais da região da AMESC estão se preparando para a adesão as alterações patrimoniais e ao Plano de Contas baseado nas NBC T SP. Para atingir

este objetivo, primeiramente foi enviado as prefeituras da região, questionários *online*, para os setores contábil e patrimonial, buscando verificar o processo de adesão as práticas estabelecidas pelas normas e a adequação e preparo das ferramentas e dos profissionais envolvidos com as mudanças.

## 5.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS

As NBC T SP 16 tem por objetivo aprimorar as práticas realizadas no setor público, fazendo com que a escrituração contábil e seus demonstrativos, sejam evidenciados de maneira clara e objetiva, trazendo as informações necessárias para auxiliar os gestores na tomada de decisão, a população na instrumentalização do controle social e os órgãos competentes na fiscalização da gestão do ente público.

Com base nas respostas obtidas fica evidente que apesar dos profissionais em geral estarem se preparando para o advento das normas, o grau de adesão das NBC T SP 16 ainda é baixo, tendo em vista que estas foram publicadas em 2008 e sua obrigatoriedade no ano de 2010. Desse modo, fica claro que o atendimento das normas pelos profissionais não será realizado a fim de atender os princípios contábeis e as normas em si, mas somente para atender os órgãos fiscalizadores, como observou um dos contabilistas respondente desta pesquisa: “as práticas orientadas pelas NBCASP são obrigatórias desde 01/01/2010, mas estão sendo aplicadas gradativamente conforme os Tribunais de Contas Estaduais - TCE determinam, por isso acredito que em SC, nenhuma prefeitura esteja nas novas normas onde terão início em 2014”.

O estudo demonstra que a intenção do CFC em publicar as NBC T SP 16 foi nobre, uma vez que no setor não existiam normas esclarecendo as práticas contábeis a serem adotadas pelos profissionais da área como já havia no setor privado, de modo que os profissionais tinham como regulamentação de seu trabalho, praticamente apenas a Lei 4.320/64 que apesar de ser completa, era observada somente até o Art. 93, que trata apenas dos dispositivos gerais e da contabilidade orçamentária e financeira, deixando de lado os artigos que tratavam da contabilidade patrimonial. Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal também auxiliou na normatização de seu serviço, porém frisando a transparência e os limites de gastos no setor público.

Assim conclui-se que as NBC T SP 16 trarão inúmeros benefícios para a administração pública em geral, como evidenciar melhor o patrimônio público, gerar informações úteis para a tomada de decisão, progressão no processo de prestação de contas, além de torná-la mais transparente. Contudo de nada adiantará as normas, enquanto os gestores, os contabilistas, os responsáveis pela guarda patrimonial, a população e os órgãos fiscalizadores não exigirem o cumprimento desta.



## REFERÊNCIAS

ANDERSEN, Arthur. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO EXTREMO SUL CATARINENSE. **Histórico**. Santa Catarina. Disponível em: <  
<http://www.amesc.com.br/conteudo/?item=1426&fa=284&PHPSESSID=6asomnjccd2tbr06u26dgq0j25>> Acesso em: 21 out 2013.

AZEREDO, Daniel. **Estudo comparativo do Plano de Contas**: da Lei n 4.320/64 até o Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em:  
<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34881/000784450.pdf?sequence=1>  
Acesso em: 01 set 2013.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **NBCASP**: Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 07 ago 2013.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184_2008.htm)> Acesso em: 10 set 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa. São Paulo: Atlas, 2011.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM. **Novas Diretrizes para a Contabilidade Municipal**. Brasília: CNM, 2013. Disponível em:

<[http://www.cnm.org.br/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=1598](http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=1598)> Acesso em: 01 set 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. **Métodos quantitativos e qualitativos:** um resgate teórico. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.2, n.4, p.01-13, Sem II. 2008. Disponível em: <[http://www.unisc.br/portal/upload/com\\_arquivo/metodos\\_quantitativos\\_e\\_qualitativos\\_um\\_resgate\\_teorico.pdf](http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico.pdf)>. Acesso em: 02 jun 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças:** na contabilidade aplicada ao setor público. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

GIL, Antônio Carlos, **Como elaborar projetos de pesquisa.** - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: <[http://www.proppi.uff.br/turismo/sites/default/files/como\\_elaborar\\_projeto\\_de\\_pesquisa\\_-\\_antonio\\_carlos\\_gil.pdf](http://www.proppi.uff.br/turismo/sites/default/files/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf)> Acesso em: 03 abril 2013

LOPES, Tailine Kovalski. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBASCP) para a Contabilidade Pública.** Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27210>. Acesso em: 01 abril 2013

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NEVES, José Luiz. **Pesquisa Qualitativa:** Características, Usos e Possibilidades. São Paulo, 1996. Disponível em: <<http://www.regeusp.com.br/arquivos/C03-art06.pdf>>. Acesso em: 01 abril 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa; et. al. **Contabilidade pública:** De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas no setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antonio Lopes. **Fundamentos da contabilidade geral.** 3 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

STN. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal:** Modernização da gestão pública. Brasília, 2013. Disponível em: <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade\\_Fiscal/Contabilidade\\_Publica/arquivos/CARTILHA\\_ENCONTRO\\_PREFEITOS.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf)>. Acesso em: 01 ago 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Prejulgado 1277.** Santa Catarina, 2003. Disponível em: <[http://consulta.tce.sc.gov.br/cogNovo/asp/prejulgado.asp?nu\\_prejulgado=1277.>](http://consulta.tce.sc.gov.br/cogNovo/asp/prejulgado.asp?nu_prejulgado=1277.>) Acesso em: 20 out 2013.